UNIVERSITÉ DE STRASBOURG
FACULTÉ DE DROIT ET DES SCIENCES POLITIQUES ET ÉCONOMIQUES

L'ASSIETTE RÉELLE DE LA TAXE SUR LA VALEUR AJOUTÉE

THÈSE

POUR LE DOCTORAT EN DROIT

présentée et soutenue

PAR

André MULLER

JURY DE LA THÈSE :

Président : M. REYNAUD, *Professeur*

Suffragants : MM. CHABERT, AMSELEK, *Professeurs.*

PARIS
LIBRAIRIE DALLOZ
11, RUE SOUFFLOT, 11

1965

La Faculté n'entend donner aucune approbation ou improbation aux opinions émises dans les thèses. Ces opinions doivent être considérées comme propres à leurs auteurs.

L'ASSIETTE RÉELLE DE LA TAXE SUR LA VALEUR AJOUTÉE

André MULLER
Docteur en droit

L'ASSIETTE RÉELLE DE LA TAXE SUR LA VALEUR AJOUTÉE

PRÉFACE
DE
M. Pierre-Louis REYNAUD
Professeur à la Faculté de Droit
et des Sciences Politiques et Economiques de Strasbourg.

PARIS
LIBRAIRIE DALLOZ
11, RUE SOUFFLOT (Ve)
—
1965

PRINCIPALES ABRÉVIATIONS UTILISÉES

Art.	Article.
B.I.C.	Bénéfices industriels et commerciaux.
C.E.E.	Communauté Economique Européenne.
C.E.C.A.	Communauté Européenne du Chargon et de l'Acier.
C.G.I.	*Code Général des Impôts.*
D.	Décret.
D.G.I.	Direction Générale des Impôts.
J.O.	*Journal Officiel.*
J.O. Débats AN ou « Débats A.N. »	*Journal Officiel, Débats de l'Assemblée Nationale.*
J.O. Débats Sénat ou « Débats Sénat »	*Journal Officiel, Débats du Sénat.*
L.	Loi.
T.C.A.	Taxes sur le chiffre d'affaires.
T.P.S.	Taxe sur les prestations de services.
T.V.A.	Taxe sur la valeur ajoutée.

UNIVERSITEITSBIBLIOTHEEK - LEIDEN -

PRÉFACE

L'ouvrage que présente M. André Muller au public a fait l'objet d'une brillante soutenance de thèse devant la Faculté de Droit et des Sciences Politiques et Economiques de Strasbourg.

L'auteur est d'autant mieux qualifié pour traiter le problème de la T.V.A. qu'il dirige une importante publication de documentation fiscale. Depuis longtemps il a l'occasion de suivre l'élaboration de la jurisprudence et de la doctrine sur cette question et il connaît bien, par l'intermédiaire de ses lecteurs, les réactions d'un public avec lequel il se tient en étroit rapport.

L'actualité du sujet est évidente : la discussion du nouveau projet gouvernemental a été suivie en France par les nombreux milieux intéressés, mais aussi à l'étranger, chez nos partenaires du Marché commun, qui veulent sur ce point s'inspirer des principes de notre fiscalité, pour aboutir à une certaine uniformisation au sein de la C.E.E.

La rapidité de l'évolution pose des questions pratiques *pour l'auteur d'un ouvrage de ce genre. Il faut répondre très vite aux nécessités concrètes de l'information et ce n'est pas toujours facile : un addendum a été prévu pour mettre l'ouvrage à jour dans toute la mesure du possible.*

Cependant, ce livre sera d'autant plus utile qu'il comporte des fondements théoriques *sérieux, adoptés à la lumière des idées les plus neuves. Plus le rythme du développement s'accélère, plus la théorie est utile, car il est encore plus nécessaire alors de comprendre d'où l'on vient et où l'on va. Il existe, en matière de T.V.A., ce qu'on pourrait appeler un « sens de l'histoire ». Pour que cette taxe apparaisse plus juste et, finalement, s'avère plus productive, la* clarification progressive *de l'idée de « valeur ajoutée » apparaît de plus en plus essentielle. Les spécialistes n'ont pas toujours eu nettement conscience de ce but général et ils se sont fréquemment enlisés dans les discussions de détail. Les affrontements de ces jours derniers témoignent souvent du manque d'idée d'ensemble et surtout d'une certaine méconnaissance des courants les plus récents de la pensée économique et du renouvellement de la Science Financière à l'heure actuelle.*

Ce renouvellement est dû à une utilisation plus systématique des sciences de l'homme, en particulier de la Sociologie et de la Psychologie. La thèse soutenue dernièrement en Sorbonne par M. Gabriel Ardant, et intitulée Théorie Sociologique de l'Impôt, *a bien montré, après les travaux de Laufenburger, de Lauré et de J. Dubergé l'intérêt d'une meilleure connaissance des aspects humains de ces problèmes.*

Comme nous avons eu l'occasion de le souligner dans diverses études de Psychologie Economique, il ne s'agit pas seulement, en matière fiscale,

de diminuer les tensions et de faire supporter plus facilement l'impôt par le contribuable, il est question d'un changement de perspectives beaucoup plus ample qui apporterait des notions plus claires et une étude plus efficace des mécanismes. Le progrès serait notable, car les insuffisances théoriques sont génératrices de confusions pratiques et de complexités inutiles.

M. André Muller n'avait pas à reprendre le problème dans son ensemble, mais pour le cas particulier qu'il aborde, il nous fournit un excellent exemple de l'utilisation des nouvelles synthèses.

L'assiette de la T.V.A. dépend, en effet, logiquement de la conception que l'on se fait de la valeur. C'est dans la théorie de la « valeur-opinion » développée en Psychologie Economique que l'auteur a trouvé le fil directeur qui lui permet d'orienter sa marche.

Si l'on veut imposer le surplus de valeur obtenu par un produit à un stade déterminé de son élaboration, il faut connaître clairement pourquoi *il acquiert cette valeur. En précisant la cause de la valeur, on saura mieux comment on peut apprécier le montant du surplus, et, en matière de taxe à la valeur ajoutée, ce point est fondamental, car il s'agit de décider quelles sont les déductions à opérer du chiffre d'affaire pour obtenir une assiette juste.*

On a beaucoup hésité, faute d'idée directrice, parfois on a procédé de façon empirique, par simple opportunité, dans d'autres cas on semble bien avoir subi l'influence de diverses théories de la valeur, mais ce n'était pas toujours les mêmes. On peut trouver la valeur-travail, *la* valeur coût de production (*sur ce point, contesté par M. Muller, une discussion serait possible*), la valeur « utilité-rare », *d'autres encore probablement, dans les fondements de la législation actuelle.*

Cette incertitude est bien gênante et l'on éprouve le besoin d'avoir recours à une idée de la valeur vraiment générale et scientifique. La « valeur-opinion » apparaît ici comme plus synthétique et plus élaborée. Plus synthétique *d'abord, parce qu'elle tient compte des points de vue des divers milieux en présence : elle retient de la valeur-travail, de la valeur « coût de production », de la valeur « utilité-rare », ce qui a été « pris en compte » par l'opinion. Comment pouvons-nous savoir en effet quelle valeur va ajouter à un objet quelconque une transformation matérielle définie ? Il n'est pas d'autre critère possible que le résultat tangible, par les prix, de l'affrontement de ceux qui participent à cette transformation ou qui en reconnaissent l'efficacité en la payant. Les ouvriers (valeur-travail), l'entrepreneur (valeur coût-de production) interviendront du côté de l'offre, les acheteurs (valeur utilité-rare) exerceront leur influence psychologique au nom de la demande. Une « opinion-résultante » se formera et c'est elle qui jugera finalement de l'amélioration en valeur apportée par la transformation matérielle.*

Cette théorie de la valeur-opinion sera d'autant plus élaborée que l'on pondèrera *l'influence réelle de chaque milieu en présence. Dans les périodes où les salariés sont rares, par exemple, ils influeront beaucoup sur la valeur finale, surtout si les consommateurs sont relativement passifs. A d'autres moments dans les périodes de crise, où la consommation s'effondre, la puissance de l'opinion des demandeurs sera considérable. Ce qui se fait en dehors de l'opinion, par contre, ne peut déterminer la valeur. L'Etat, par exemple, ne peut ajouter simplement de la valeur en fixant un prix trop haut, si le*

public n'accepte pas cette décision. Ce ne sera pas dans ce cas un enrichissement de l'économie. Le plus souvent, cependant, la fixation d'un prix par l'Etat aura un certain effet d'entraînement ou de contrainte et la pratique montrera dans quelle mesure il y a eu effet sur l'opinion collective, donc valeur ajoutée.

Il nous est plus facile, en partant de ces bases de suivre le développement de la thèse de M. A. Muller.

***

La première partie essentiellement consacrée à l'historique de la T.V.A. est fort utile pour comprendre comment sont apparus les compromis entre une taxe dont l'idée de base se précisait progressivement, et les aménagements de circonstance : il ne faut pas perdre de vue que la T.V.A. a été greffée sur l'ancienne taxe à la production et que faute des dispositions prudentes du législateur, elle eût représenté, comme le constate l'auteur, un redoutable « saut dans l'inconnu ».

Comme il arrive fréquemment, les initiateurs de l'idée, Von Siemens en Allemagne et Lauré en France n'avaient pas aperçu toutes les difficultés de réalisation. Lauré voyait d'emblée une taxe applicable à tous les commerçants, en revanche, et cette remarque est intéressante actuellement, il envisageait le maintien d'une taxe locale sur les ventes à la consommation. La suite du livre va nous rapprocher d'ailleurs de l'actualité...

Dans les deuxième et troisième parties l'aménagement de la T.V.A. est étudié successivement du point de vue du Droit Fiscal, puis de l'Economie Financière : ce sont deux aspects de la confrontation de l'idée avec la réalité.

En ce qui concerne le problème de l'assiette réelle de la T.V.A. au regard du Droit Fiscal, on constate qu'il n'est pas possible d'utiliser des cadres traditionnels, puisque cette assiette n'est ni celle du bénéfice net, ni celle du bénéfice brut, ni celle du chiffre d'affaire. Cette assiette « sui generis » se situe à une étape intermédiaire entre le bénéfice et le chiffre d'affaire. La complexité du sujet est soulignée par toutes les distinctions qu'il est nécessaire de faire lorsqu'on veut établir une assiette réelle rationnelle. Il existe une assiette réelle provisoire *qui ne devient* définitive *qu'après certaines rectifications. La déduction comporte une* partie physique *et une* partie financière. *De même il faut distinguer entre* l'assiette positive *et* l'assiette négative *pour ne parler que des subdivisions essentielles. Cette analyse est bien menée et l'auteur expose une* notion économique de la valeur ajoutée, *notion qu'il va opposer aux complexités de la pratique fiscale : la valeur ajoutée économique d'un ensemble de produits, écrit-il « peut être définie comme la valeur totale de ces produits sous déduction du montant des achats utilisés pour leur production ». Il donne des précisions qui vont permettre de rapprocher cette notion des données de la comptabilité nationale : lorsque les impôts indirects sont inclus, la valeur ajoutée est dite « au prix du marché », dans le cas contraire elle est dite au « coût des facteurs ». D'autre part suivant que l'on inclut ou non les amortissements des biens d'équipement, dans les achats à déduire, la valeur ajoutée est dite « nette » ou « brute ». On comprend donc pourquoi la valeur ajoutée nette, au coût des facteurs correspond aux*

revenus nets de l'entreprise au niveau micro-économique et au revenu national à l'échelle macro-économique.

En fait, la législation fiscale s'éloigne des modèles précis pour des raisons diverses : on invoque les traditions fiscales, certaines nécessités de l'application, l'existence de milieux à ménager. Finalement on peut relever des anomalies qui naissent du fait que « le gouvernement ne va pas jusqu'au bout de sa propre logique » comme le remarquait M. Louis Vallon, dans son rapport au nom de la Commission des Finances de l'Assemblée.

La fameuse règle du butoir constitue une des plus importantes parmi ces « excroissances » et M. André Muller écrit avec raison que « rattachée à la valeur-opinion » la T.V.A. eût évité la complexité de la règle du butoir ».

Après avoir examiné l'ensemble des appréciations que l'auteur porte sur la T.V.A., qui sont toutes solidement motivées, on ne peut que donner son accord aux transformations et aux améliorations qu'il préconise. La confrontation avec le régime des Bénéfices Industriels et Commerciaux comme l'étude des modalités possibles en matière de forfait nous aident à comprendre ce que pourrait être le régime rationnel de cette contribution.

En réalité la T.V.A., si elle conserve encore les caractéristiques techniques d'une taxe sur le chiffre d'affaire s'apparente de plus en plus, logiquement, avec un impôt sur le revenu brut. Il faudrait mettre d'accord cette technique fiscale avec la réalité et passer à un système d'impôt direct de la valeur ajoutée. *Ce serait « un impôt direct proportionnel, complémentaire à l'impôt sur le revenu des personnes physiques ou à l'impôt sur les sociétés ». La question de l'assiette serait abordée directement et non « de biais » à travers des méthodes non-appropriées. La notion de déficit devrait être alors pleinement admise, ce qui obligerait à faire disparaître la règle du butoir. D'autre part du point de vue pratique « la base d'imposition étant dégagée, à partir du bénéfice, par une réintégration des éléments non déductibles en matière d'impôt sur la valeur ajoutée, le travail des services comptables des entreprises se trouverait considérablement simplifié ». L'utilisation du compte « Profits et Pertes » serait indiquée dans ce cas.*

Un des inconvénients essentiels de cet impôt direct serait d'ordre psychologique et l'auteur reprenant les travaux de G. Schmölders et les nôtres, montre que la pression fiscale psychologique *s'accroîtrait probablement, pour les milieux moins rationnels de contribuables, par suite d'une confusion partielle avec d'autres impôts directs. Une meilleure information des contribuables, permettant notamment la répercussion de l'impôt et visant à différencier son image de celle des impôts voisins permettrait sans doute d'éviter cet inconvénient.*

Il s'agit, on le voit, d'une modernisation complète, impliquant aussi la mise en œuvre des moyens de la Psychologie Economique moderne. Serait-il possible cependant de promouvoir une réforme de cette amplitude à la fois dans tous les pays de la C.E.E. et même dans d'autres ?

Une quatrième partie porte sur les perspectives internationales de la T.V.A. Pour l'auteur, l'extension de la T.V.A. à nos partenaires du Marché commun est inscrite dans la ligne d'évolution logique du système. Les détails qu'il donne sur les projets de réforme qui ont vu le jour dans plusieurs pays étrangers montrent bien quel est l'avenir d'une T.V.A. simplifiée et rationnelle

et beaucoup de spécialistes étrangers se sont déjà déclarés en faveur de cette formule. Ils se sont tournés vers l'exemple français, mais un exemple doit être aussi parfait que possible et M. André Muller nous a donné d'utiles indications sur le chemin qui reste à parcourir. Il est intéressant de constater que la nouvelle réforme semble s'orienter, encore partiellement toutefois, dans le sens qu'il avait prévu.

***

Nous n'avons pas à rentrer dans les détails de la réforme actuelle, dont le sens a été illustré par les déclarations du gouvernement, le rapport de la Commission des Finances, ainsi que les interventions des parlementaires et les nombreux articles parus à ce sujet, il nous incombe seulement de montrer comment cette réforme se situe par rapport aux souhaits formulés par l'auteur du présent ouvrage.

Le ministre des Finances a insisté sur les qualités de la réforme proposée : simplicité, justice, développement économique et il est certain que des progrès ont été enregistrés dans ces trois domaines : la nouvelle taxe correspondra plus étroitement à des éléments donnés dans les comptabilités des entreprises, son extension dans le domaine du commerce de détail la rendra plus juste en atteignant dans de nouveaux secteurs la matière imposable. On s'est efforcé également d'assouplir les prélèvements par le jeu mieux étudié des taux multiples et des régimes divers.

Cependant on n'est pas allé jusqu'au bout dans ces divers domaines et il semble bien qu'on ait hésité devant une révolution fiscale trop profonde. La nouvelle taxe ne s'appliquera pas à l'agriculture, ni aux banques et compagnies d'assurance.

Peut-on dire également qu'on a adopté une position précise entre les deux termes de l'alternative qui se présentaient ? Ou bien la T.V.A. est un impôt impartial et juste, ou bien il s'agit d'un « outil fiscal », certains même ont parlé d'un « impôt de combat ». Nous savons bien qu'on peut nuancer et admettre quelques exceptions à la neutralité de l'impôt, mais encore faut-il se référer explicitement à des principes déterminés.

Si l'on choisit la « politique des revenus » et une direction bien définie, par exemple, la concentration commerciale et le développement de certains secteurs économiques, on renonce par là même à d'autres caractéristiques de péréquation scientifique *qui donnaient à la taxe sa « valeur exemplaire » et ses possibilités d'expansion internationale dans des pays qui ne seraient guère disposés dans ce cas à s'aligner sur nous...*

Si l'on veut alléger la pression fiscale psychologique les débats ont bien montré que l'on n'a pas suivi la meilleure voie : de nombreux secteurs de la production s'estiment défavorisés, dans d'autres cas les petites entreprises craignent d'être victimes de la réforme. Les uns parlent de l'emprise croissante des trusts, d'autres des difficultés occasionnées aux finances locales : celles-ci seront affectées par la suppression de la taxe locale qui faisait 37% de leur recette. La T.V.A. commerciale va s'ajouter à la masse des impôts d'Etat et l'on sait combien cette présentation trop globale est peu compatible avec la psychologie fiscale qui appellerait au contraire un fractionnement.

On a suggéré de faire percevoir la T.V.A. commerciale directement par les communes et une fraction des ressources ainsi perçues pourrait être affectée spécialement à l'équipement et à l'expansion communale. Les commerçants qui vivent du développement de leur agglomération admettraient bien plus volontiers une taxe ainsi affectée au progrès local, et cette remarque nous amène finalement à élargir le débat.

On retrouve là un principe de « transformation de la nature de l'impôt » auquel s'attache une psychologie financière bien comprise. *L'impôt ne doit plus être présenté comme un prélèvement plus ou moins douloureux comme le veut une tradition immémoriale, parce qu'on a pris l'habitude de séparer la contribution de son emploi. Il faudrait pouvoir franchir pour l'impôt direct également l'étape du* paiement *pour arriver à considérer* l'utilisation. *Par exemple une contribution* « pour *l'école* », pour « *les autostrades* », pour *les « services sociaux » sera mieux acceptée qu'un impôt* sur *le chiffre d'affaires ou* sur *la valeur ajoutée, dont les noms disent clairement qu'on* enlève des disponibilités *au contribuable alors qu'il faudrait insister sur des* satisfactions de besoins *collectifs ou individuels.*

On s'est engagé dans cette voie, contraire au principe de la non-affectation, de manière encore timide en France (Fonds de solidarité des vieillards, taxe sur les carburants). Ne serait-ce pas l'occasion de faire, à propos de la réforme de la T.V.A., une nouvelle expérience dans ce domaine ? Certes le principe de la non-affectation doit rester la règle générale, mais le perfectionnement de nos règles de comptabilité permet, à l'heure actuelle, des assouplissements notables sur ce point. En Psychologie Financière on souligne que le nom *de l'impôt, comme l'*image *qu'il éveille constituent une cause fondamentale de tension. En montrant au contribuable que certaines fractions sont directement consacrées à des dépenses essentielles, on tiendrait compte enfin d'une mentalité largement répandue dans le public. Il faudrait simplement prendre garde de ne pas affecter les sommes à d'autres usages que ceux qui auraient été officiellement annoncés.*

Nous voici déjà loin en apparence, du sujet plus précis qui est traité dans cet ouvrage. En réalité nous restons dans la ligne d'un travail qui, en ouvrant de nouvelles perspectives sur un point, suggère presque fatalement d'autres améliorations. Ce n'est pas un des moindres signes de la valeur de cette étude que de pousser à élever le débat pour nous ouvrir les voies d'une science financière rénovée.

Pierre-Louis REYNAUD,
Professeur à la Faculté de Droit
et des Sciences Politiques et Economiques
de Strasbourg.

INTRODUCTION

Lorsqu'on passe en revue la littérature consacrée à la taxe française sur la valeur ajoutée, on est frappé par le manque d'études envisageant le problème à la fois dans son ensemble et sous son aspect le plus fondamental. Certes, les deux ouvrages de M. Laure (1) constituent des « classiques » que nul fiscaliste ne saurait ignorer. Mais l'essentiel du premier est consacré à une critique de la taxe à la production, suivie de l'ébauche sommaire d'une taxe sur la valeur ajoutée en projet, tandis que le second — qui, il est vrai, étudie de multiples aspects de la taxe française — se situe entièrement dans l'optique des aménagements à faire subir à cet impôt en vue de le rendre plus viable. Toute personne ayant à connaître de ces questions se doit d'autre part de consulter le remarquable ouvrage de M. Marcel Frapsauce (2), lequel, ayant joué un rôle de tout premier plan dans l'élaboration de la taxe, a mis toute son expérience, tout son talent et tout son sens pratique au service de ceux qui ont la charge d'appliquer l'impôt.

Un commentaire intéressant de la taxe française, a par ailleurs, été effectué par M. G. Egret pour le compte de l'Association des Sociétés italiennes par actions.

Mais en dehors de cela... à peu près rien, à part, évidemment, les commentaires pratiques consacrés à la taxe par les documentations fiscales courantes, de même que toute une série d'articles étudiant des aspects partiels de la question.

Il nous a semblé par conséquent qu'il y avait place pour une étude qui, sur le plan horizontal, envisagerait le problème sous son aspect le plus fondamental, c'est-à-dire sous l'angle de ce qui constitue véritablement l'originalité de la taxe, tout en l'étudiant complètement sur le plan vertical, c'est-à-dire en faisant appel non seulement au droit fiscal, mais également aux autres branches de la science financière.

Nous suivons en cela la position méthodologique d'un Gaston Jèze (3) entre autres, selon laquelle une étude financière doit être : 1) générale, c'est-à-dire ne pas se borner à isoler tel ou tel aspect des problèmes financiers ; 2) indépendante, c'est-à-dire ne pas apparaître comme une simple partie d'un examen de caractère purement économique ; 3) orientée vers

(1) *La taxe sur la valeur ajoutée*, Sirey, 1953 et « Au secours de la T.V.A. », P.U.F., 1957.

(2) *Comment appliquer la T.V.A.*, éd. Delmas.

(3) Cf. C. A. Colliard, «Gaston Jezc, Théoricien des finances publiques », *Revue de Science et de Législation financière*, 1954, p. 8.

l'application pratique. Ce qui revient notamment à dire qu'il ne doit autant que possible pas exister de séparation des travaux de science de finances et de législation financière.

Cette position (1) est, semble-t-il, de plus en plus celle des jeunes fiscalistes français qui sont en train de se spécialiser (2). En d'autres termes, on constate en matière fiscale une certaine tendance à une synthèse économico-juridique et nous avons essayé de placer notre travail dans ce courant.

Mais, toujours sur le plan vertical, nous essayerons par ailleurs de faire appel, dans la mesure de nos modestes connaissances, aux enseignements de la science psychologique, car, disciple de M. le Professeur Reynaud, nous estimons que toute étude d'économie (et, en particulier, d'économie financière) ne peut être qu'une abstraction si ne se présente sans cesse en filigrane l'image de l'homme *réel* dont doit traiter toute science humaine et auquel elle est, en fin de compte, destinée.

***

Il nous a semblé par ailleurs que notre étude viendrait, comme on dit, « à son heure ». Agée de dix ans, entrée suffisamment dans les mœurs, vouée, semble-t-il, notamment dans le cadre du processus d'intégration des économies européennes, à être adoptée par d'autres pays, la T.V.A. se trouve à son âge critique, à l'âge aussi où une critique objective peut être tentée. Pendant que nous avons effectué notre travail, cet aspect de la question s'est trouvé confirmé par les projets de réforme dont la presse s'est faite l'écho.

Cet état de choses nous a renforcé dans l'idée qu'il était bon, dans un travail de ce genre, de dépasser la forme contingente que revêt la T.V.A. dans la législation française, pour aborder également les problèmes permanents d'une imposition de la valeur ajoutée.

***

Dans l'étude critique, nous sommes partis d'un préjugé favorable. Si elle ne peut, bien entendu, être considérée comme responsable du « miracle français (3) puisqu'il a été suffisamment démontré que c'est en dernière

(1) Voir également à ce sujet C. Cosciani, « Istituzioni di scienza delle finanze », U.T.E.T., Turin, 1961, p. 16 et s. (*economia finanziaria e diritto finanziaro : reciproci rapporti*).

(2) Cf. Max Cluseau, « Histoire de la science financière en France », dans Gerloff et Neumark, *Handbuch der Finanzwissenschaft*, t. I, p. 495 et 497. Voir également à cet égard : L. Mehl, *Science et technique fiscales*, P.U.F., 1959, t. I, p. 9 et s. C. Campet, *Incidence et répercussion de l'impôt*, thèse Droit, Bordeaux, 1953, p. 134.

(3) « L'incitation à investir chez un entrepreneur dépend de plusieurs facteurs ; la détaxation n'est que l'un d'entre eux » (P. Fontaneau, « Aspects psychologiques, économiques et financiers de la détaxation des investissements », *Revue de Science financière*, 1957, p. 246).

— Sur les « déterminants » ou, selon la terminologie d'Akerman, les « forces motrices » de l'investissement, *lato sensu* voir notamment : P. Dieterlen, *L investissement*,

analyse le facteur humain qui constitue l'élément moteur du progrès économique (1), la T.V.A. a du moins été de l'avis général — bien que le recul manque peut-être encore pour porter un jugement définitif sur ce point — l'un des adjuvants fiscaux essentiels de ce miracle. C'est ainsi que les auteurs du IVe Plan ont pu dire que la T.V.A. « apparaît comme l'impôt sur les produits le plus satisfaisant du point de vue économique » (2).

Son action sur l'économie, la T.V.A. l'exerce tant dans le domaine de la rationalisation de la production et, par là même de l'expansion industrielle, que dans celui des échanges extérieurs, ces deux domaines étant d'ailleurs liés.

1) *La T.V.A. a agi comme un stimulant pour les investissements.*

Dégrevant ceux-ci de taxes sur le chiffre d'affaires, par le jeu de la déduction de l'impôt inclus dans leur prix d'achat, la T.V.A. a poussé à la modernisation des entreprises, à leur rationalisation par l'équipement (3). Certes, elle n'a pu en cela que s'ajouter à des causes plus fondamentales conduisant à l'automatisation des industries et, de fait, l'importance de

M. Rivière et Cie, Paris, 1957 (Collection « Bilans de la connaissance économique »). Sur ses limites, voir p. 160 et s. du même ouvrage.

Voir aussi : J.-L. Vauzanges, « L'investissement et l'entreprise », *Revue économique*, 1956, n° 4, p. 568.

(1) Voir les travaux de M.P.L. Reynaud, et notamment *Economie généralisée et seuils de croissance*, éd. Génin, 1962, p. 27 : « Si donc nous devons choisir le facteur essentiel de l'activité économique ... c'est l'énergie mentale consacrée à l'activité économique ou, si l'expression paraît préférable, le dynamisme économique, que nous pouvons prendre comme fondement ».

P. 123 : « Cette notion (d'énergie mentale) nous avait paru depuis longtemps donner la clef des problèmes essentiels du développement économique, envisagés du côté humain ».

(2) Voir notamment à cet égard *Bulletin de Documentation Pratique des Impôts Directs*, mars 1962, p. 193 : « La T.V.A. est considérée (par les auteurs du IVe Plan) comme l'impôt sur les produits qui offre le plus d'avantages en matière économique, permettant une neutralité effective dans les diverses formes de la division du travail, ainsi que la suppression de toute pénalisation des investissements par le mécanisme des déductions financières. Elle rend également possible, avec le maximum de simplicité, une détaxation exacte des produits exportés ».

Dans le même sens : Rapport présenté par M. Labane devant la 35e Assemblée Générale du C.N.P.F. (cf. : « Fiscalité et expansion », *Revue des Contributions indirectes*, 1963, n° 158, p. 439).

Autre opinion favorable à la détaxation des investissements : C. Campet (« Quelques aspects économiques de la taxe française sur la valeur ajoutée », *Public Finance*, 1957, n° 1, p. 22) qui souligne que le système de la T.V.A., lequel respecte les calculs économiques des producteurs et des consommateurs, s'inscrit dans le cadre de la pensée keynésienne originale.

(3) La T.V.A. produit dans le domaine de la rationalisation des effets très généraux, si on la compare à un impôt à cascade, du type de l'ancienne taxe sur les transactions. Elle est, en particulier, neutre à l'égard des accords de spécialisation et de sous-traitance ; elle permet le fractionnement des circuits de production et de commercialisation (cf. R. Daout, *Le régime fiscal des mesures de rationalisation des entreprises*, Faculté de Droit de Liège et Martinus Nijhoff, La Haye, 1963, p. 193 et s.). Cependant, ces avantages ne sont pas l'apanage de la T.V.A. (cf. Hanya Ito, « Theorie und Technik der Netto umsatzsteuer in Japan », *Finanzarchiv*, vol. 15, fasc. 3, p. 447). Nous insisterons dans ce qui suit sur les deux vertus qui distinguent essentiellement la T.V.A. de la taxe à la production à laquelle elle s'est substituée dans le système fiscal français.

l'effet de la T.V.A. sur les investissements est discutée (1) ; mais dans son principe cet effet ne nous paraît guère discutable (2). Le moins qu'on puisse dire est que la loi instituant la T.V.A. a supprimé le handicap fiscal que subissaient les investissements — comme nous le montrerons — sous le régime de la taxe à la production. Mais cet aspect purement négatif de la question (3) n'est pas, à notre avis, le seul. Dans le domaine des investissements, la T.V.A. a constitué, en quelque sorte, une subvention « indirecte », mais non moins efficace pour autant, la sensibilité psychologique des contribuables aux dégrèvements fiscaux étant au moins aussi vive, et peut-être plus vive (4), que l'attrait des subventions. On peut souligner, au surplus, que les dégrèvements résultant du jeu des déductions de taxes sont « automatiques » et, par là même, d'une suggestion psychologique plus actuelle que les subventions, lesquelles nécessitent des formalités et des délais (5) et font, parfois, intervenir la crainte d'un refus. La déduction de T.V.A. équivaut, en fait, à une baisse de prix et l'industrie qui achète une machine se réfère au prix hors taxe. Or on sait qu'une attitude se constitue d'autant plus facilement que la situation à laquelle elle répond est simple et claire (6).

Le rôle positif qu'a joué la T.V.A. dans le domaine des investissements ne doit donc pas, à notre avis, être sous-estimé, encore que la détaxation ait été appuyée par une législation de plus en plus libérale en matière d'amortissements déductibles du bénéfice (amortissements accélérés ou, depuis 1960, amortissement dégressif) (7).

Tout aussi important est le rôle de la T.V.A. en matière d'exportation.

2) *La T.V.A. permet un dégrèvement exact du produit exporté.*

La T.V.A. favorise, dans une certaine mesure, les exportations parce qu'elle tend à assurer, par le jeu des déductions de taxes, assorties d'un système d'achats en franchise, voire de remboursements, la détaxation intégrale et relativement commode du produit exporté (8). Dans ce domaine également, l'action de la T.V.A. a été appuyée par d'autres

(1) Cf. Notamment : F. PRIGENT, « T.V.A. Investissements-Evolution économique », *Revue des Contributions indirectes*, 1958, n° 108, p. 33.

(2) Cf. C. MEHL, *Science et technique fiscales*, t. 1, p. 281 et P. FONTANEAU, « La détaxation des investissements », *Revue de Science et de Législation financières*, 1955, p. 766.

(3) Auquel certains auteurs semblent vouloir ramener l'effet de la détaxation (cf. F. WALTER, « L'incitation fiscale à l'investissement », *Revue Economique*, 1956, n° 4, p. 552).

(4) En sens contraire : F. WALTER, article précité.

(5) Cette considération est d'autant plus valable que le degré de rationalité de l'individu en cause est moins élevé. Les sujets irrationnels, on le sait, vivent dans le présent.

(6) Cf. P.-L. REYNAUD, *Economie politique et psychologie expérimentale*, Librairie Générale de Droit et de Jurisprudence, 1946, p. 95.

(7) Voir notamment à cet égard : R. BLANCHER, « Le régime des amortissements fiscaux en France », *Revue de Science financière*, 1963, n° 1, p. 51 et F. WALTER, « L'incitation fiscale à l'investissement », *Revue Economique*, 1956, n° 4, p. 552.

(8) A l'étranger on est particulièrement sensible à cet aspect de la T.V.A. Certains y voient l'avantage essentiel de notre impôt. (G. SCHMÖLDERS, « Die Umsatzsteuern », *Handbuch der Finanzwissenschaft* de GERLOFF et NEUMARK, t. II, p. 574).

avantages prévus en faveur des exportateurs (notamment : carte d'exportateur, amortissements accélérés). Mais ici encore l'avantage accordé en matière de T.V.A. semble le plus efficace, parce que le dégrèvement de cette taxe tend à être immédiat et que son effet psychologique n'en est que plus saisissant.

***

Cette action économique avait constitué la motivation fondamentale du nouvel impôt. M. Laure écrivait, dans *La taxe sur la valeur ajoutée* (1) : « Le présent ouvrage traite, dans le cas concret de la taxe à la production, le problème de savoir dans quelle mesure la fiscalité peut être un moyen d'action sur l'économie ». Et M. Laufenburger, dans la préface dudit ouvrage : « Si l'impôt doit être neutre, ce n'est pas seulement en ce sens que les grands ensembles intégrés ne méritent aucun avantage par rapport aux ateliers purs ou unitaires, c'est aussi dans le but d'éviter les doubles taxations internes... Le système (de la T.V.A.) aurait une grande portée économique en tant que le mécanisme de la déduction lèverait l'actuel handicap à la productivité : la valeur des investissements viendrait en déduction du prix de vente imposable ».

Eu égard à cette utilité économique de la T.V.A., les critiques émises à son encontre ne sont, en général, que des critiques de technique fiscale :

— complexité (2) ;

— empirisme foisonnant à tous les étages de la construction rationnelle que devait être cet impôt ;

— manque d'unité et d'uniformité,

le premier de ces inconvénients découlant d'ailleurs largement des deux autres.

***

En fait, lorsqu'on y regarde de près, on constate que la plupart des difficultés qui naissent en matière de T.V.A. sont des difficultés d'assiette et que le nœud du problème posé par cet impôt très original est le suivant : Quelle est exactement l'assiette de la T.V.A. ? — Cette taxe est dite « sur la valeur ajoutée ». Mais qu'est-ce que la valeur ajoutée ? Poser la question, même à un spécialiste averti, c'est l'embarrasser à coup sûr.

En pratique, tout se passe en effet comme si la « valeur ajoutée » (si valeur ajoutée il y a) n'était que le nom d'un impôt.

Aucun texte légal ne définit cette valeur ajoutée. Le *Code Général des Impôts* (art. 256) se borne à constater que certaines affaires sont soumises

(1) Sirey, 1953, p. 5.

(2) Une « décourageante complexité » a-t-on pu écrire (G. Vedel, « Vue générale sur le système fiscal français », *Revue La fiscalité du Marché Commun*, 1962, n° 2, p. 41). Voir également à cet égard : « La réforme des T.C.A. devant le Conseil Economique » (Texte du rapport de M. André Malterre) *Revue des Contributions indirectes*, 1956, n° 85, p. 5. Dans le même sens : P. Coulbois, « Staatshaushalt und Finanzsystem Frankreichs », *Handbuch der Finanzwissenschaft* de Gerloff et Neumark, t. III, p. 250.

à « une taxe sur la valeur ajoutée ». Nous sommes ici probablement en présence de l'un des rares impôts qui ne soient pas établis sur une notion à peu près définissable. L'assiette de cet impôt est, nous le verrons, invisible. La valeur ajoutée est comme ces personnages dont on parle tout au long de certaines œuvres dramatiques, et qui en sont les personnages centraux, mais qui n'entrent jamais en scène. Et il est plus que vraisemblable que les plus graves vices de ce système n'ont pas d'autre raison que celle-là. Telle a, du moins, été notre hypothèse de travail. Il nous a semblé au surplus que la notion d'assiette, qui constitue le noyau central de tout impôt, pouvait constituer l'éclairage le plus adéquat pour une étude critique de la T.V.A. Nous verrons en tout cas que c'est sans doute par l'assiette que cette taxe est le plus original de nos impôts actuels ; que c'est, en effet, principalement par l'assiette qu'elle s'écarte des notions fiscales classiques. Le sujet de notre ouvrage est, par conséquent, l'étude critique d'un impôt neuf, centrée sur ce qui fait sa nouveauté. Si cette étude fait souvent apparaître les difficultés des contribuables, nous n'avons pas cru devoir pour autant laisser dans l'ombre les problèmes qui se posent aux hommes qui édifient un tel impôt, c'est-à-dire à ceux qu'on a coutume d'appeler « le législateur ».

Nous ne nous interdisons pas d'espérer qu'elle apportera sa modeste contribution au rapprochement des uns et des autres.

***

Justification du titre

Nous avons choisi pour titre : « *L'assiette réelle de la taxe sur la valeur ajoutée* ».

— *Pourquoi « assiette »* ? Nous n'ignorons pas qu'une définition stricte de l'assiette d'un impôt fait de celle-ci « l'ensemble des opérations administratives qui ont pour but, d'une part, de rechercher la matière imposable (et de constater le fait générateur), d'autre part, de déterminer les bases d'imposition » (1). Nous avons néanmoins estimé pouvoir utiliser le terme d'« assiette » dans le sens de « base d'imposition » parce que cette terminologie est celle utilisée, en pratique, en matière de taxes sur le chiffre d'affaires et consacrée, d'ailleurs, par la codification de notre législation (2).

— *Pourquoi « assiette réelle »* ? C'est que, nous le verrons, la taxe sur la valeur ajoutée est dotée d'une assiette apparente, inhérente à son caractère de taxe sur le chiffre d'affaires, mais également d'une assiette réelle qui, bien que n'apparaissant nulle part — ni en comptabilité, ni même sur des documents extra-comptables — est la résultante d'une série d'opérations

(1) L. Mehl, *Science et Technique fiscales*, t. I, p. 103.

(2) Code général des impôts, Livre 1er, Première Partie, Titre II, Chapitre 1er, Section V. Le terme d'« assiette », pris dans le sens de base d'imposition, est utilisé par de nombreux auteurs, en matière de taxes sur le chiffre d'affaires (cf. par ex. F. Prigent, *La taxe unique sur le chiffre d'affaires*, Sirey, 1956, p. 20).

régies par une réglementation complexe et constitue en réalité le « support » de l'impôt chez un redevable déterminé. Or, c'est bien entendu l'assiette réelle, trait distinctif de cet impôt, qui nous intéresse ici.

***

Plan

Notre première partie sera historique, non pas seulement pour sacrifier à la coutume, mais parce qu'en matière de T.V.A., ce que la législation actuelle peut avoir d'empirique — et, par là même, de complexe — se rattache directement à l'histoire de cet impôt. Nous étudierons dans la deuxième partie la législation actuelle, en tant qu'elle concerne l'assiette réelle de l'impôt. Dans la troisième partie, nous confronterons cette législation avec les enseignements de l'économie financière et nous rechercherons, à la lumière de ces enseignements, s'il serait possible de fonder la taxe sur une assiette réelle rationnelle ou, du moins, de mettre plus rationnellement en œuvre l'assiette réelle, quelle qu'elle soit ; en d'autres termes, alors que l'étude du droit positif trouve sa place dans la deuxième partie, la troisième partie se double tout naturellement d'une étude *de lege ferenda*.

Avant de conclure, nous mettrons en lumière, dans une quatrième partie, les perspectives internationales de notre impôt. Nous essayerons de montrer en quoi ces perspectives pourraient se trouver améliorées par une conception plus rationnelle de l'assiette réelle.

PREMIÈRE PARTIE

LES SOURCES HISTORIQUES DE L'ASSIETTE RÉELLE DE LA T.V.A.

INTRODUCTION ET PLAN

A mesure qu'augmente le poids d'un impôt, le recours à une technique de plus en plus perfectionnée devient nécessaire (1). Les taxes sur le chiffre d'affaires n'ont pas échappé à cet axiome. Leur histoire est celle d'une rationalisation croissante, du remplacement progressif d'impôts brutalement forfaitaires par des impôts de mieux en mieux élaborés et de mieux en mieux adaptés aux nécessités économiques. Mais les constructions rationnelles ont été impuissantes à éliminer totalement l'inspiration forfaitaire qui est à la base de cette catégorie d'impôts. Malgré de multiples réformes, les taxes sur le chiffre d'affaires n'ont pas su trouver leur équilibre et il y a, à peu près constamment, un nouveau projet de réforme en cours dans ce domaine.

Cela reste vrai malgré l'institution de la T.V.A., qui avait été présentée comme le summum de la technique fiscale en matière d'impôts indirects.

Si l'on y regarde de plus près, on se trouve amené à mettre en cause le principe même de l'impôt sur le chiffre d'affaires. Relativement viable, sous sa forme pure, lorsqu'il doit produire des ressources peu importantes, c'est-à-dire lorsqu'il est d'un taux très modéré (2), il a tendance à calquer sa technique sur celle de l'impôt direct à mesure que doit croître son rendement.

Telle est bien la ligne de force de l'histoire des taxes sur le chiffre d'affaires : Parties d'une assiette large (le chiffre d'affaires), elles tendent par leur évolution à frapper une assiette de moins en moins forfaitaire et, par là même, de plus en plus restreinte, tout en conservant, conformément à leur origine, la fiction d'une assiette constituée par le chiffre d'affaires. Celui-ci n'est dès lors plus qu'une assiette apparente ; l'assiette réelle de l'impôt se trouve ailleurs. Mais par le fait même qu'il reste marqué par son origine, l'impôt, sous sa forme évoluée, n'est pas à même de dépasser les contradictions qui l'empêchent de trouver son équilibre.

Pour parlet net : l'histoire des taxes sur le chiffre d'affaires contiendrait les meilleurs arguments en faveur de la suppression de cette catégorie d'impôts, si une telle suppression n'était pas inconcevable par suite des nécessités budgétaires et notamment de l'impossibilité — spécialement d'ordre psychologique — de reporter sur d'autres formes de contributions (et principalement sur l'impôt sur le revenu) le produit particulièrement

(1) Cf. J.-F. Due, « Les variantes de l'impôt sur le chiffre d'affaires », *Revue de Science et de Législat. financ.*, 1955, p. 513.

(2) C'est le cas de certaines taxes parafiscales par exemple (encore qu'on assiste, même concernant ces taxes, à un effort croissant de rationalisation).

élevé de ces impôts. Dans un système fiscal, les taxes sur le chiffre d'affaires sont un mal nécessaire, du moins en l'état actuel de la technique fiscale (nous aurons à examiner si un dépassement de cette technique peut être envisagé). Elles sont actuellement, nécessaires : le droit fiscal comparé suffirait à le démontrer (1). Quant à leur rendement, en France, il est particulièrement éloquent : la T.V.A. et la T.P.S. représentent à elles seules environ le tiers des recettes fiscales (2). Mais elles constituent une forme d'impôt très difficile à rationaliser : c'est ce que démontre d'une façon particulièrement éclatante l'évolution de leur assiette réelle et le caractère imparfait de toutes les solutions imaginées dans ce domaine.

Paradoxalement, leur rendement avantageux (3) rend d'ailleurs particulièrement gênant l'empirisme dont elles ne parviennent pas à se défaire.

***

Le sens général de l'évolution des taxes sur le chiffre d'affaires se retrouve dans d'autres pays ayant institué de telles taxes (4).

En premier lieu, on introduit en général une taxe cumulative, portant sur chaque transaction, forme primaire d'un impôt sur les affaires (la première forme venant à l'esprit). Puis, les défauts de la taxe cumulative se faisant sentir, on tend à établir des taxes spéciales par produits, dont la perception unique remplace plusieurs perceptions de la taxe cumulative. Le nombre de ces taxes spéciales augmentant progressivement, le système atteint une grande complexité et appelle une réforme.

(1) Cf. G. Schmölders, « Die Umsatzsteuern », *Handbuch der Finanzwissenschaft* de Gerloff et Neumark, t. II, p. 565 : « Avec l'impôt allemand sur les ventes de marchandises (Warenumsatzstempel), de 1916, qui fut transformé en 1918 et 1919 en impôt général sur toutes les transactions et prestations (Umsatzsteuer), l'impôt sur le chiffre d'affaires commença sa tournée triomphale à travers les systèmes fiscaux européens. La pression financière des deux conflits mondiaux contraignit la plupart des Etats à avoir recours à cet impôt, En 1917, il prit pied en France, l'Italie suivit en 1919 et la Belgique en 1921. Les U.S.A. se virent contraints à introduire en 1929 l'impôt sur le chiffre d'affaires dans nombre de leurs Etats. Durant la seconde guerre mondiale l'impôt s'implante même dans les pays qui s'étaient jusque là défendus avec succès contre son introduction ; ainsi, en 1940 en Grande-Bretagne et en 1941 en Suisse et en Suède ». Sur l'historique de l'impôt sur le chiffre d'affaires moderne dans les divers pays, voir également : Clinton V. Oster, « State retail sales taxation », *Bureau of Business Research*, College of Commerce and Administration, The Ohio State University, Columbus, Ohio, 1957. Tableau des Etats américains ayant institué l'impôt sur le chiffre d'affaires : Clinton V. Oster, *op. cit.*, p. 24. Sur les formes anciennes de l'impôt sur le chiffre d'affaires, voir notamment Clinton V. Oster, *op. cit.*, p. 24.

(2) Selon une statistique établie par la Direction Générale des impôts (*Le système fiscal français*, 1963) la T.V.A. et la T.P.S. représentaient ensemble 31,73 % des recettes fiscales de l'année 1961.

(3) Sur les avantages des taxes sur le chiffre d'affaires en ce qui concerne le rendement, particulièrement en période à tendance inflationniste, voir notamment K. Klein-johann, *Die Ertragsfähigkeit der Umsatzsteuer*, Duncker et Humblot, Berlin, et G. Schmölders, « Die Umsatzsteuern », *Handbuch der Finanziwssenschaft* de Gerloff et Neumark, t. II, p. 583. (« Die fiskalische Leistung der Umsatzsteur »). Voir aussi J. Dellas, « Les taxes sur le chiffre d'affaires dans l'économie contemporaine » (*Revue de Science et de Législation financières*, 1948, p. 77).

(4) Cf. Campet, *Le régime fiscal du chiffre d'affaires et son incidence sur la productivité*, O.E.C.E., 1957, p. 79 et s.

On songe alors à fusionner toutes ces taxes en une seule et on parvient à un système de taxe unique générale.

Cette taxe unique générale soulevant à son tour des critiques, eu égard à son caractère forfaitaire, on songe à la perfectionner de manière à éliminer les facteurs de sur-imposition (c'est le stade atteint en France avec l'institution de la T.V.A.). Mais à ce stade la technique de l'impôt a tendance à devenir trop complexe, un impôt sur le chiffre d'affaires étant difficilement apte à la taxation de valeurs résiduelles. En somme, le sens général de l'évolution est celui d'un laminage progressif de la notion d'impôt sur le chiffre d'affaires, de telle sorte qu'il ne semble plus rester à l'issue de toutes les expériences que l'alternative :

— aller jusqu'au bout du chemin, c'est-à-dire dépasser la notion d'impôt sur le chiffre d'affaires,

— revenir à des formes plus rudimentaires dudit impôt.

***

Nous allons à présent retracer le chemin parcouru par la France à l'intérieur du cycle décrit ci-dessus, en examinant tout d'abord (Chap. I[er]) les errements qui conduisirent à l'institution de la taxe à la production ainsi qu'à la réforme de cette taxe en 1948, réforme qui, nous le verrons, constituait le premier pas vers la taxe sur la valeur ajoutée ; nous verrons ensuite (Chap. II) comment s'est formé le projet de l'impôt rationnel que devait être la T.V.A. ; enfin (Chap. III) nous constaterons que la T.V.A sous sa forme actuelle est beaucoup moins rationnelle qu'elle ne paraît.

CHAPITRE PREMIER

TAXES SUR LE CHIFFRE D'AFFAIRES ET TAXE A LA PRODUCTION (1)

Faire l'historique de la taxe à la production, en tant que premier aboutissement logique des taxes sur le chiffre d'affaires, c'est étudier une évolution conduisant d'un impôt essentiellement forfaitaire à un impôt relativement rationnel.

Dans une première section, nous verrons comment on en vint à instituer la taxe à la production.

Dans une deuxième section, nous examinerons comment cette taxe fut amendée en 1948.

Section I

La taxe à la production (régime suspensif), premier effort de rationalisation dans le domaine des T.C.A.

L'histoire des T.C.A. commence par un impôt brutalement forfaitaire, d'une assiette très large et d'un taux relativement faible au départ.

Mais l'absence de neutralité d'un tel impôt à l'égard des circuits économiques provoque des distorsions qui s'aggravent à mesure que le rendement de l'impôt a tendance à augmenter. Corrélativement, l'assiette forfaitaire et uniforme d'un tel impôt est de plus en plus mal tolérée par les redevables. Ainsi s'impose l'idée de correctifs tendant à substituer un impôt unique et relativement rationnel à la taxe sur le chiffre d'affaires cumulative (ou, comme on dit, perçue selon le système de la cascade).

(1) Nous avons fait ressortir séparément, dans notre bibliographie, les sources utilisées pour la rédaction de cette partie historique. Celle-ci étant largement descriptive, nous avons estimé inutile de référer d'une manière détaillée à ces sources dans le corps même du texte.

Sous-Section I. — La taxe sur le chiffre d'affaires, impôt brutalement forfaitaire

1° La taxe sur le chiffre d'affaires est née en 1920 des circonstances de la guerre, après une expérience de « taxe sur les paiements » qui avait duré trois ans (1).

Au lendemain de la guerre, la France doit faire face à des charges budgétaires considérables. Alors que certains réclament l'institution d'un impôt sur les « accroissements de fortune dus à la guerre », le Gouvernement retient finalement l'idée d'une taxe sur les affaires, critiquée par la gauche, mais accueillie favorablement par la majorité de « Bloc National » élue en 1919.

La taxe sur le chiffre d'affaires est instituée par la loi du 25 juin 1920. Elle frappe « les affaires faites en France par les personnes qui, habituellement ou occasionnellement, achètent pour revendre, ou accomplissent des actes relevant des professions assujetties à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux... ». Elle est perçue également à l'importation ; en revanche, les exportations sont exemptées. Un certain nombre d'exonérations sont prévues, d'autre part (pain, produits du monopole et affaires déjà soumises à un autre impôt : opérations de bourse, spectacles, etc.). Le taux de la taxe fixé initialement à 1%, est rapidement porté à 2%. Il s'élève à 3% pour les affaires de consommation sur place et de logement, lorsqu'elles sont réalisées par des établissements de seconde catégorie, à 10% lorsque lesdites affaires sont réalisées par des établissements de première catégorie (Classement des établissements par une commission départementale).

Ce taux de 10%, indice d'un impôt somptuaire, s'applique également aux ventes au détail ou à la consommation de marchandises classées comme étant de luxe et dont la liste (relativement longue) est fixée par décret.

La taxe est perçue sur la base de déclarations, contrôlées par des vérifications de comptabilité. Mais un régime de forfait est prévu pour les petits redevables ; ce régime devait être élargi par la suite (2). (On reprochait en effet à l'impôt de toucher un trop grand nombre de redevables, mal préparés à accomplir les formalités qui en découlaient).

***

(1) La taxe sur les paiements, qui avait été instituée par la loi du 31 décembre 1917, frappait les paiements civils ou commerciaux (dans le secteur commercial, elle était limitée aux ventes du détail). Son taux était de 0,20%. Perçue par apposition de timbres, elle échoua en raison des difficultés de contrôle.

(2) Loi du 21 décembre 1921. Dans le même ordre d'idées, la loi du 30 juin 1923 place en dehors du champ d'application de la taxe les artisans et assimilés (il y avait donc déjà à l'époque un problème « petits redevables » qu'on retrouve actuellement lorsqu'on envisage de généraliser la T.V.A.).

2° La caractéristique essentielle de cette taxe, caractéristique dont découlent ses principaux inconvénients (1), est d'être une taxe « à cascades » ; autrement dit, la taxe a un caractère cumulatif et est perçue *lors de chaque transaction* sur le prix de vente effectif, s'il s'agit d'une vente, ou « sur le montant des courtages, commissions, remises, salaires, prix de location, intérêts, escomptes, agios et autres profits s'il s'agit d'intermédiaires, mandataires, façonniers, loueurs de choses, entrepreneurs ou loueurs de services, banquiers, escompteurs et changeurs ».

Bref, la taxe est brutalement forfaitaire non seulement en ce qu'elle frappe, conformément à sa nature d'impôt sur la dépense — destiné à être répercuté — le chiffre d'affaires intégral, sans référence à des critères de rentabilité, mais également en ce qu'elle est perçue chaque fois que se produit un nouveau fait générateur d'imposition, c'est-à-dire chaque fois qu'un produit change de mains et ce jusqu'au stade final de la vente à la consommation.

A chaque stade, le produit est donc à nouveau taxé sur le prix acquis au stade précédent et non pas seulement sur la différence de prix. Compte tenu du taux modéré de la taxe, cet effet cumulatif eût été sans inconvénient majeur si les circuits commerciaux avaient été comparables (2).

Mais tel n'étant pas le cas, les circuits commerciaux longs se trouvaient en fait pénalisés par le système « de la cascade ». Le produit supportait un impôt d'autant plus élevé qu'il passait par un plus grand nombre de mains. Les circuits courts — et, par conséquent, les entreprises intégrées — se trouvaient au contraire favorisés. Par ailleurs en cas d'exportation, seule la vente à l'exportation proprement dite était exonérée ; l'impôt restait perçu sur toutes les ventes en France antérieures à l'exportation. (Le prix des marchandises exportées se trouvait donc gonflé de toutes les taxes ainsi perçues).

En fait, ce sont non seulement ces inconvénients économiques, mais également le problème des redevables terminaux et de la fraude fiscale (3), qui font que des propositions de réforme sont très tôt formulées. « Toutes les fois (4) qu'un contrôle exact et précis a été possible, on a pu arriver à des redressements importants... Devant certaines déclarations on reste stupéfait en constatant l'extrême modicité du chiffre indiqué. Comment admettre que des marchands ne fassent pas plus de 400, 500, 600, 1.000 F d'affaires par an ?... Ils ne réaliseraient même pas de quoi payer leurs frais généraux ... ». Il faut ajouter que lesdits redevables ne tenaient nullement à jouer le rôle de collecteurs d'impôts ; pas plus que les autres, cet aspect de la question ne pouvait laisser les élus indifférents.

(1) Sur les inconvénients de l'impôt « à cascades », voir notamment K. KLEINJOHANN, *Die Ertragsfähigkeit der Umsatzsteuer*, Duncker et Humblot, Berlin, 1954.

(2) Si ce n'est (inconvénient pratique, mais inconvénient sérieux) que l'impôt le plus élevé (celui appliqué au prix de vente terminal) est en fait collecté par les redevables les moins préparés à cette tâche et, au surplus, les plus exposés aux tentations de la fraude fiscale.

(3) A la fraude fiscale s'ajoutait d'ailleurs l'évasion pratiquée par certains redevables, lesquels se transformaient en commissionnaires pour n'avoir à payer l'impôt que sur leur marge commerciale.

(4) Déclare en novembre 1922 le Rapporteur de la Commission des Finances du Sénat.

***

3° *Dès* 1922, MM. Chautemps et Israel présentent à la Chambre des Députés une proposition de résolution tendant à la suppression de la taxe sur le chiffre d'affaires et à son remplacement par une taxe unique prélevée sur les produits au moment de leur extraction, de leur importation ou de leur fabrication.

Et la Commission des Finances de la Chambre adopte à l'unanimité une motion invitant le Gouvernement à déposer un projet de loi visant « au remplacement de la taxe sur le chiffre d'affaires donnant lieu à une perception spéciale, lors de chaque transaction, par une taxe perçue en une seule fois ou en un nombre de fois très réduit, lors de la première vente en France ou de la transformation industrielle, de telle manière que les opérations commerciales se trouvent libérées des entraves que le système actuel leur impose ».

Fin 1923 le ministre des Finances (M. de Lasteyrie) fait connaître à la Chambre ce qu'il pense de ces suggestions.

Selon le compte rendu donné par le *Journal des Contributions Indirectes* (8 déc. 1923), tout en reconnaissant que l'impôt à la production aurait l'avantage de supprimer les frictions entre le fisc et les redevables, de diminuer les risques de fraude et de mettre fin aux inconvénients du « système de la cascade », il insiste sur les difficultés de mise en œuvre des systèmes d'impôt global concevables (notamment : taxe sur les matières premières ou taxe sur les produits manufacturés). Concernant cette dernière, il fait observer qu'il faudrait tenir compte du nombre des transformations « et des augmentations successives de valeur qui en résultent ». Il redoute une complexité d'application et se prononce en fin de compte contre les réformes suggérées. L'idée rationnelle d'une « taxe à la production », ainsi enterrée, ne devait s'imposer finalement qu'en 1936, après un long détour par l'empirisme des déplorables « taxes uniques ».

***

4° Le « Cartel des Gauches » vainqueur aux élections du 11 mai 1924, et qui avait inscrit dans son programme la suppression de la taxe sur le chiffre d'affaires, comprit en effet, dès qu'il se trouva aux prises avec les réalités budgétaires, qu'il ne pourrait respecter ses engagements. Tout ce qu'il put faire dans l'immédiat, ce fut de démanteler la taxe sur le chiffre d'affaires en créant, pour certains produits seulement (c'est-à-dire dans l'ensemble, ceux qui souffraient le plus du régime de la « cascade ») des taxes « uniques » de remplacement. La loi du 13 juillet 1925 institua deux taxes uniques :

— l'une perçue au taux de 1,80% sur « les charbons de terre, lignites, cokes et agglomérés » (redevables : les importateurs, les exploitants de mines, les fabricants de coke) ;

— l'autre, sur les viandes de boucherie, perçue lors de l'abattage des animaux (taux variant entre 0,10 franc et 0,30 franc par kg du poids vif ou de viande nette, selon l'espèce).

Dans ces deux cas, la mesure était efficace et les revendeurs se trouvaient effectivement libérés du système de la cascade. Mais il était relativement aisé de se rendre compte des difficultés auxquelles ne devait pas manquer de se heurter l'extension d'un système analogue à des secteurs (tel par exemple que celui de l'alimentation) comportant la vente d'une multiplicité de produits. Le démantèlement progressif de la taxe sur le chiffre d'affaires, inspiré par le plus parfait empirisme, n'en fut pas moins poursuivi ; les produits suivants furent successivement assujettis à des taxes uniques :

— 1927 : cafés, sucres ;
— 1928 : soufres ;
— 1930 : produits résineux ;
— 1932 : alcools dénaturés ;
— 1932-1934 : huiles minérales et leurs dérivés ;
— 1934 : bières, eaux minérales, boissons gazéifiées, sirops, produits d'alimentations, spécialités pharmaceutiques ; produits de parfumerie ;
— 1935 : automobiles.

Parentes déjà, en cela, de la future taxe à la production, les taxes uniques sont dues en général par les importateurs, par les fabricants et par ceux qui assurent la présentation commerciale du produit taxé ou qui vendent ce produit sous leur nom ou leur marque. De plus, toutes les livraisons qui sont faites entre producteurs assujettis à une taxe unique *ad valorem* sont faites en suspension de taxe mais à condition qu'il s'agisse d'une même taxe (1). Les livraisons en suspension de taxe se font sous le couvert d'attestations remises par l'acheteur. Malgré cette petite ébauche de rationalité nichée en plein empirisme, le système, qui restait partiel et laissait subsister la taxe sur le chiffre d'affaires pour tous les produits non concernés par les taxes uniques, était d'un fonctionnement très complexe en raison de la multiplicité des taux et des caractéristiques d'imposition.

Des produits analogues pouvaient d'ailleurs être vendus sous des noms différents. Les contestations rendaient souvent nécessaire une décision de classement au tarif des douanes, parfois même une analyse de laboratoire. De plus, un même redevable pouvait se trouver soumis à la fois à une ou plusieurs taxes uniques, tout en restant soumis à la taxe sur le chiffre d'affaires pour le reste de ses secteurs d'activité ; cela n'était certes pas de nature à simplifier la tâche administrative de ces assujettis. Ainsi, notre système de taxes sur les produits était, au bout de tout cet empirisme, devenu totalement incohérent. De plus, son rendement n'était guère satisfaisant, en regard d'un déficit budgétaire qui avait doublé entre 1931 et 1935. Pour toutes ces raisons, une réforme — qui devait aboutir à un premier effort de rationalisation dans ce domaine —

(1) Ainsi par exemple un fabricant de chocolat reçoit le cacao en suspension de la taxe de 6 % commune à ces deux produits, mais effectue ses achats de sucre en taxe acquittée.

fut opérée par la loi du 31 décembre 1936 et appliquée à compter du 1er février 1937 : une taxe à la production fut instituée. Nous verrons cependant qu'il s'agissait encore d'un impôt très forfaitaire.

Sous-Section II. — La taxe à la production, impôt forfaitaire d'inspiration rationnelle

La loi du 31 décembre 1936 abroge la taxe sur le chiffre d'affaires et les taxes uniques (à l'exception de celles portant sur les charbons, les produits résineux, les conserves alimentaires, et de la taxe d'abattage) (1).

En remplacement, elle institue une « taxe unique globale » dont les taux sont les suivants :

— 6% pour les ventes effectuées par les producteurs ou fabricants, soit à des commerçants en vue de la revente en l'état, soit à des consommateurs, ainsi que pour les importations destinées à des consommateurs ou à des négociants non assimilables à des fabricants ;

— 2% pour les services et les ventes à consommer sur place (2).

Dès 1937, les taux seront portés respectivement à 8% et à 3,50% (3). Le taux inférieur masquait d'ailleurs une taxe cumulative à laquelle les praticiens donnèrent le nom de « taxe sur les prestations de service ». Quant à la taxe à la production proprement dite, elle est en principe perçue une seule fois au moment de la première vente du produit fini, c'est-à-dire au moment où le produit, ayant reçu sa forme et sa présentation commerciale définitive, quitte le secteur industriel pour entrer dans le secteur commercial. C'est le « dernier producteur », c'est-à-dire le fabricant se trouvant au dernier stade de la production, qui paye l'impôt.

Les ventes entre producteurs s'effectuent « en suspension de taxe » ; pour bénéficier de cette suspension, l'acheteur doit remettre au vendeur une attestation, renouvelable tous les ans et soumise au visa des Contributions Indirectes, attestation par laquelle il certifie qu'il est producteur. Par la suite, la loi du 31 décembre 1937 institue, pour mettre fin à certains flottements, des répertoires départementaux et un répertoire général des producteurs. En principe, les livraisons en suspension de taxe ne pourront plus être faites qu'à des producteurs inscrits à ce répertoire.

Mais les difficultés de tenue à jour font que l'inscription à ce répertoire est rendue facultative par la loi du 16 avril 1942. (Le répertoire sera supprimé en 1948). Le système des livraisons en suspension de taxe appelait également des précisions quant aux produits susceptibles d'être livrés

(1) Ces taxes furent supprimées par le décret du 24 mai 1938 (produits résineux), par l'ordonnance du 31 mars 1945 (conserves alimentaires et viandes) et par le décret du 6 janvier 1948 (combustibles).

(2) Le taux de 2% s'applique également aux « petits producteurs » dont le chiffre d'affaires taxable de l'année précédente n'a pas dépassé 300.000 francs ; mais ce dernier régime sera abrogé par le décret-loi du 12 novembre 1938.

(3) Pour simplifier l'exposé, nous faisons abstraction de l'historique du taux réduit particulier à certains produits.

en franchise : Le décret du 27 janvier 1937 précise que la suspension porte sur les « produits destinés à être consommés par le premier usage au cours de la fabrication ». Définition insuffisante et source de discussions entre l'Administration et les redevables, de sorte qu'un nouveau texte devient nécessaire pour préciser que la suspension s'applique :

— aux matières premières ou produits entrant intégralement ou pour une partie de leurs éléments dans la composition de produits ou objets passibles de la taxe au taux de droit commun ;

— aux matières ou produits ne constituant pas un outillage qui, normalement et sans entrer dans le produit fini, sont détruits ou perdent leurs qualités spécifiques au cours d'une seule opération de fabrication. (Décret-loi du 24 août 1939).

Il s'agit en somme des produits anéantis « physiquement » au cours du processus de fabrication (soit par incorporation au produit fini, soit par destruction pure et simple), c'est-à-dire des matières premières et agents de fabrication. (Comme nous le verrons, cette définition conserve son importance en ce qui concerne l'assiette réelle de la T.V.A. : elle est celle des produits qui ouvrent droit à « déduction physique » en ce qui concerne cette taxe). Le décret-loi du 24 août 1939 règle également le sort d'une catégorie de produits intermédiaire entre les précédents et les outillages n'ouvrant pas droit à la suspension de taxe : il s'agit de la catégorie dite « des produits de consommation rapide ». En ce qui concerne ces derniers, l'Administration des Contributions Indirectes — encline par nature aux solutions forfaitaires — fait préciser dans ledit décret-loi qu'ils ouvrent droit au profit de leurs utilisateurs à une ristourne de la moitié de la taxe à la production qu'ils ont subie à l'achat ; cette ristourne s'effectue pratiquement par déduction de taxe. (La notion de déduction de taxe fait ainsi timidement son apparition ; elle devait être appelée à un grand avenir).

Un décret du 24 août 1939 fixe la liste des produits de consommation rapide (qui sera allongée par la suite). Il s'agit, pour l'heure, essentiellement des produits abrasifs, des creusets de fonderie et lingotières, du noir animal et des électrodes pour fours électriques (1).

Dans le même ordre d'idées, il devint nécessaire de construire la théorie des « outillages spéciaux », c'est-à-dire des outillages conçus pour une fabrication déterminée et devenant inutiles une fois cette fabrication terminée. Exemple : les matrices d'estampage. Tout comme les produits de consommation rapide, ces outillages se situaient en effet, par leurs caractéristiques, entre l'agent de fabrication et l'outillage proprement dit. Pour eux également, on adopta une solution qui, bien que d'apparence rationnelle, était en réalité d'inspiration forfaitaire : la fabrication de l'outillage spécial fut considéré comme une prestation de services ; seules les matières premières utilisées dans cette fabrication supportaient par conséquent la taxe à la production (2).

(1) Dont certaines allaient d'ailleurs être admises au bénéfice de la suspension de taxe par un arrêt du Conseil d'Etat (9 avril 1948).

(2) La théorie des « livraisons à soi-même » n'ayant pas lieu de jouer en matière de prestations de services.

***

Ainsi conçue, la taxe à la production, toute forfaitaire qu'elle était, n'en représentait pas moins un effort de rationalisation et, en tout cas, un net progrès par rapport au régime précédent.

Elle avait permis de réduire considérablement le nombre des assujettis et notamment de placer les commerçants en dehors du système de l'impôt sur le chiffre d'affaires (1), tout en mettant fin à la prolifération des taxes uniques.

De plus, elle assurait la neutralité de l'impôt à l'égard des circuits commerciaux : la charge fiscale était égale quelle que fût la longueur du circuit. Enfin, elle permettait une détaxation plus satifaisante des produits exportés : le produit exporté était totalement exonéré de taxe à la production, alors que dans le système de l'impôt à cascades, celui-ci demeurait acquis au Trésor pour toutes les transactions antérieures à celle réalisant l'exportation. En revanche, elle devait susciter des controverses nouvelles concernant en particulier la délimitation des produits admis au bénéfice de la suspension de taxe. Les investissements et frais généraux ne bénéficiaient pas de la suspension bien que s'intégrant, sinon au produit, du moins à son prix de revient.

Cela ne constituait certes pas une aggravation de principe par rapport aux régimes précédents d'impôts sur les affaires, mais on n'en pouvait pas moins soutenir qu'il y avait là une anomalie dans le cadre d'une taxe « unique » à la production : le prix des investissements et frais généraux était frappé par la taxe non seulement lors de leur vente par leur « dernier producteur » mais également lors de la vente du produit fabriqué au prix duquel il s'intégraient en quelque sorte « financièrement ».

De plus, afin de ne pas favoriser les entreprises qui fabriquaient elles-mêmes les biens d'exploitation exclus de la suspension de taxe, on édicta la règle d'imposition des « livraisons à soi-même » portant sur lesdits biens : le redevable qui fabriquait pour son propre usage un bien ne constituant pas une matière première ou un agent de fabrication (2) devait acquitter la taxe à la production sur la base de la valeur (au prix de gros des produits similaires) de ce bien, ce qui ne manqua pas de provoquer des difficultés d'évaluation. Un tel système allait être de plus en plus critiqué à mesure que l'élèverait le taux de la taxe et que le besoin d'investissements se ferait sentir d'une façon de plus en plus pressante.

(1) Mais, comme pour confirmer la croyance traditionnelle des praticiens à une résurrection plus ou moins rapide (dès que les nécessités budgétaires l'imposent) de tout impôt supprimé, la taxe « à cascades » devait, hélas, renaître en 1939 sous le nom de « taxe d'armement » (Décret-loi du 21 avril 1939) ; cette taxe, d'un taux de 1 %, se superposait à la taxe à la production et frappait à nouveau l'ensemble des commerçants et artisans. Elle prit, en 1940, le nom de « taxe sur les transactions » et allait subsister jusqu'en 1955 (la loi du 6 nov. 1941 l'agrémenta d'ailleurs d'une taxe locale qui se perpétua sous des formes diverses et frappe encore aujourd'hui les ventes au détail ou à la consommation). Ainsi était remis en place, en supplément, le régime de la « cascade » avec tous ses inconvénients, aggravés pendant un certain temps par des taux majorés (taxes de luxe) et atténués d'une façon bien insuffisante par un « correctif » concernant les entreprises intégrées (livraison à soi-même, puis taux de 1,80 %).

(2) Ou encore un « outillage spécial ».

Mais ce phénomène de « double-imposition » était, dans une certaine mesure, voilé par le régime suspensif.

Il allait par contre être mis pleinement en relief lors de la suppression de ce régime.

Section II

La taxe à la production, impôt fractionné

Du fait même de ses caractéristiques, la taxe à la production perçue sur un produit déterminé était à la charge d'un seul redevable, le dernier producteur. La défaillance éventuelle de celui-ci privait donc le Trésor de toute rentrée sur le produit en question. En outre, la perception de l'impôt était retardée jusqu'au moment où le produit était écoulé sous sa forme définitive.

En 1948, des besoins de recettes nouvelles se font sentir et le Gouvernement a l'idée de modifier le mécanisme de la taxe de telle sorte que la perception de celle-ci soit avancée. Nous allons étudier à présent, dans les deux sous-sections qui suivent, les innovations fondamentales opérées pour ce motif contingent et menant, en fait, à la notion d'assiette réelle. Dans une troisième sous-section nous verrons qu'il s'agissait, en fait, d'un premier pas vers l'institution d'une taxe sur la valeur ajoutée.

Sous-Section I. — Première innovation fondamentale : les déductions

La loi n° 48-1479 du 24 septembre 1948 autorisa le Gouvernement à prendre, par voie de décret, toutes mesures ayant pour objet de hâter le recouvrement de la taxe à la production « et notamment » par modification ou suppression du régime suspensif.

Dès le 25 septembre, un décret supprime purement et simplement ce régime. Désormais chaque « producteur » doit payer la taxe à la production non seulement sur ses ventes au négoce ou à la consommation, mais également sur les ventes faites à d'autres producteurs (1). Ainsi, les producteurs reçoivent leurs matières premières et agents de fabrication non plus en suspension de taxe, mais en « taxe acquittée ».

En revanche, ils déduisent de la taxe dont ils sont redevables sur leurs propres ventes, la taxe ayant grevé à l'achat lesdites matières et agents de fabrication. Cette déduction se fait avec décalage d'un mois (la taxe ayant grevé les achats d'un mois donné n'étant déductible que de celle exigible sur les ventes du moins suivant). Le régime des « produits de consommation rapide » et celui des « outillages spéciaux » sont repris dans le cadre du nouveau régime. En fait, l'impôt se trouve ainsi payé par frac-

(1) De même, la taxe est désormais perçue même sur les importations effectuées par des producteurs.

tions successives et le nouveau système est dit « des paiements fractionnés ». Bien que ce système procure momentanément au Trésor des ressources exceptionnelles (1) dues à l'avancement des paiements et au décalage d'un mois des déductions, il ne modifie la charge fiscale globale supportée par le profit que dans les cas exceptionnels où joue la règle du boutoir nouvellement introduite.

Sous-Section II. — Seconde innovation fondamentale : le butoir

1° Le décret de 1948 disposait que, sauf en cas d'exportation (2), la déduction ne pourrait aboutir à un remboursement même partiel de la taxe ayant grevé une marchandise déterminée.

Cette formule relativement anodine allait recevoir des développements importants dans les instructions administratives consacrées au nouveau régime. Ces instructions précisèrent en effet que la taxe déductible au titre de l'achat d'une matière donnée devait, en tout état de cause, être limitée au montant de la taxe exigible sur le produit vendu, puisqu'à défaut d'une telle limitation, il y aurait « remboursement partiel » (par imputation sur les taxes exigible du chef d'autres opérations) de la taxe ayant grevé ledit achat. On appela « règle du butoir » cette restriction importante apportée au jeu des déductions. Assortie, il est vrai, de quelques exceptions, elle visait notamment les affaires impayées, les ventes

(1) Pour faire image, disons que ces ressources sont analogues, dans leur esprit, à celles que se procurerait un bailleur qui passerait du système du loyer perçu *a posteriori* au système du loyer payable d'avance. Il semble qu'elles aient atteint une trentaine de milliards de francs de l'époque (cf. : « Cinq ans de paiements fractionnés », *Bulletin de Documentation pratique des T.C.A.*, 1953, n° 9, p. 349) ce qui était somme toute peu de chose en regard du fait que le nouveau régime avait, comme nous le verrons, engagé tout l'avenir de la fiscalité indirecte.

(2) Les exportateurs pouvaient obtenir la restitution de l'impôt afférent à leurs achats ouvrant droit à déduction. Lorsque l'imputation ne pouvait être effectuée à plein du fait de l'exonération dont bénéficiaient les ventes à l'exportation, ce remboursement était limité au montant de la taxe afférente à la valeur d'achat des produits effectivement livrés à l'exportation.

Par la suite, les exportateurs bénéficièrent, de plus, d'un rétablissement du régime suspensif : ils furent autorisés à recevoir en franchise de la taxe à la production, dans la limite du montant des ventes à l'exportation réalisées au cours de l'année précédente et portant sur des produits passibles de la taxe à la production, les marchandises qu'ils destinaient à l'exportation (loi du 5 juill. 1949). Ainsi, le Trésor se trouvait à nouveau soumis, dans ce cas, au risque de « défaillance du redevable terminal » : lorsque les marchandises prétendument exportées étaient vendues en fraude sur le marché intérieur, le fisc était frustré de la totalité de l'impôt.

D'autre part, de véritables escrocs profitèrent des dispositions relatives aux restitutions pour se faire « rembourser » des taxes correspondant à des exportations fictives (sur le « mécanisme » utilisé à cet égard, voir F. PRIGENT, *La taxe unique sur le chiffre d'affaires*, Sirey, 1956, p. 31). Dans ce dernier cas (comme dans celui — que nous rencontrerons plus loin — de taxes déduites par le client, mais non versées par le fournisseur), les conséquences du nouveau régime pour le Trésor étaient pires que celles du régime suspensif : la fraude engendrait non pas simplement un manque à gagner pour le Trésor, mais un décaissement de la part de celui-ci.

à perte, les ventes non-déclarées, les marchandises perdues ou détruites. Elle s'appliquait également, le cas échéant, aux ventes au détail effectuées par les producteurs : ces ventes étant imposables sur la base d'un « prix de gros » forfaitaire (déterminé en appliquant au prix de détail soit une réfaction de 20%, soit un abattement égal aux deux tiers du pourcentage moyen de bénéfice brut réalisé sur les ventes de l'année précédente), la règle du butoir s'opposait en fait à ce que le prix de gros taxable ainsi déterminé fut inférieur au prix d'achat du produit ou des matièes premières.

2° La règle du butoir procédait très légitimement du souci d'éviter que la défaillance d'un redevable ne remette en cause des taxes acquises aux stades antérieurs. Or ce souci, nous l'avons vu, avait précisément constitué l'un des mobiles de la réforme de 1948.

D'autre part, l'Administration avait également, en posant cette règle, cédé à une répulsion très compréhensible à l'égard des restitutions, répulsion motivée par la crainte des escroqueries.

3° La règle du butoir n'en fut pas moins très mal accueillie par les redevables, d'une part parce qu'elle leur imposait d'assez délicates discriminations comptables, notamment dans le cas de ventes faites accidentellement à perte, d'autre part et surtout pour une raison essentiellement psychologique. La réforme de 1948 se présentait comme un régime de déduction de taxes : or qui dit « déduction » dit « taxe déductible » et qui dit « taxe déductible » dit « crédit d'impôt ». Les redevables estimèrent dès lors qu'ils détenaient, à l'encontre du Trésor, une créance que celui-ci refusait d'honorer dans tous les cas où le « créancier » ne pouvait se payer lui-même en opérant la déduction. Le fisc, au contraire, considérait qu'il s'agissait d'un crédit théorique qui ne se matérialisait qu'au moment où le redevable procédait à une vente motivant une taxation suffisante pour absorber la déduction.

4° Rarement règle nouvelle provoqua une résistance aussi vive sur le plan contentieux.

Résistance d'ailleurs couronnée de succès. Mais nous reviendrons sur ce point en étudiant d'une manière plus approfondie ladite règle « du butoir » dans la IIe Partie de notre ouvrage. Cette règle allait en effet être reprise dans le cadre de la T.V.A.

***

Qu'il nous suffise, pour l'heure, de constater que la réforme de 1948, qui s'était présentée comme un aménagement du régime de perception de l'impôt, modifiait en fait l'économie et l'inspiration fondamentales de la taxe à la production. Cela ne pouvait rester sans conséquences sur l'évolution future de cet impôt.

Sous-Section III. — Les conséquences. Le premier pas vers la T.V.A.

En modifiant, pour des raisons essentiellement budgétaires, la structure de la taxe à la production, le législateur avait fait, sans le savoir, un grand pas vers l'institution de la T.V.A.

La taxe à la production avait pris un nouveau visage. Non seulement elle s'éloignait de plus en plus de l'impôt sur le chiffre d'affaires, mais de plus, l'effet psychologique de l'impôt était fondamentalement modifié :

1) D'une part, un nombre accru de redevables avaient désormais à se préoccuper de cet impôt (1). Non seulement, en effet, tous les producteurs étaient désormais assujettis à l'impôt, mais les non-producteurs qui s'entremettaient entre deux producteurs devaient pratiquement payer la taxe pour assurer la continuité du jeu des déductions ; il en était ainsi notamment de certains négociants (dits « négociants-producteurs ») (2), et des façonniers fournissant une partie des matières utilisées dans leur travail. Or, le nouveau régime compliquait sensiblement la tâche des redevables : ceux-ci étaient tenus, désormais, d'enregistrer séparément, en comptabilisant leurs achats, le montant de la taxe déductible ; de plus, ils devaient tenir compte de l'incidence des déductions pour l'évaluation en fin d'exercice comptable du montant de leurs stocks. D'un autre côté, la taxe déductible par l'acheteur devait ressortir expressément sur la facture établie par le vendeur (3). La réforme fut donc mal accueillie, comme l'est d'ailleurs traditionnellement toute mesure conduisant à abandonner, sans contrepartie *évidente* pour les redevables, un système fiscal auquel ils sont habitués (nous aurons, dans notre III^e^ Partie, à revenir sur ce « misonéisme » fiscal).

2) D'autre part et surtout, l'impôt ne pouvait manquer d'être envisagé sous un jour différent. Sous le régime suspensif, le « dernier producteur »

(1) Les inconvénients de la réforme, sur ce point comme sur d'autres, provoquèrent un article véhément de M. PATOUILLET, Directeur honoraire des Contributions indirectes (*Revue Impôts et Sociétés*, 1948, n° 45, p. 1060 : « Conception nouvelle de la taxe à la production »).

(2) L'Administration atténua d'ailleurs, dans toute la mesure du possible, les inconvénients que comportaient, pour ces derniers, les formalités (imposition et déductions corrélatives) découlant du nouveau régime ; elle mit sur pied (note autographiée n° 4171) deux systèmes simplifiés (qualifiés « système A » et « système B ») entre lesquels les intéressés pouvaient opter, et qui ne manquaient pas d'ingéniosité pratique (ces systèmes subsistent encore aujourd'hui en matière de T.V.A.).

(3) Une telle modification des règles de facturation est généralement mal accueillie par les milieux intéressés (nombre accru d'heures de travail, adaptation éventuelle des machines à facturer, échange de correspondance client-fournisseur en cas de facturation incomplète). Certains fraudeurs opérant parfois sous le couvert de sociétés éphémères à gérance « de paille » n'hésitèrent d'ailleurs pas à mentionner sur leurs factures des taxes qu'ils ne payaient pas et qui n'étaient pas moins déduites par les acquéreurs. Phénomène particulièrement dangereux lorsque des redevables difficiles à contrôler se situent en amont d'un redevable « sérieux » (cas par exemple des ramasseurs de vieux métaux approvisionnant les fonderies).

payait l'impôt sur la valeur du produit fini ; l'assiette de l'impôt était donc un chiffre d'affaires. Sous le nouveau régime, au contraire, on voyait pour la première fois l'assiette réelle se profiler sous l'assiette apparente constituée par le chiffre d'affaires. Cette assiette réelle était la résultante du jeu des déductions. Qui dit déduction, dit « éléments déductibles » et « éléments non déductibles ». Etant donné que seules les matières premières et les agents de fabrication ouvraient droit à déduction, les redevables allaient, suivant leur degré de rationalité, prendre de plus en plus conscience du fait que l'assiette réelle de la taxe comprenait des éléments non déductibles, s'intégrant financièrement au prix du produit, et qui, déjà taxés à l'achat, supportaient de ce fait une double imposition.

Cette double imposition — particulièrement gênante en ce qui concerne les investissements — n'était certes pas nouvelle, puisque les éléments exclus de la déduction étaient ceux-là mêmes qui, sous le régime suspensif, ne pouvaient être acquis en franchise d'impôt par les producteurs. Mais le régime suspensif, en dissociant l'imposition de l'acquisition des éléments en cause, pouvait être générateur d'un « éblouissement mental » (1) empêchant de prendre clairement conscience du phénomène.

Le régime des paiements fractionnés, au contraire, en liant, par la déduction de taxe, les deux aspects de la question (l'imposition et la franchise), les mettait pour ainsi dire en corrélation et donnait donc un relief accru au phénomène de double imposition. Même un redevable modérément rationnel pouvait désormais devenir conscient du poids de l'impôt sur les investissements. Bref, la pression fiscale psychologique se trouvait augmentée.

Il faut ajouter à cela que la double imposition (2) devenait de plus en plus lourde, du fait de l'augmentation incessante du taux de la taxe. Il était donc inévitable que les voix s'élevassent de plus en plus pour demander que la déduction « financière » (c'est-à-dire celle de la taxe ayant grevé les investissements et frais généraux) vînt s'ajouter à la déduction « physique » portant sur les matières premières et agents de fabrication, c'est-à-dire en somme que l'on ne taxât que la valeur ajoutée par le redevable au produit, à l'exclusion des valeurs déjà acquises (et taxées) aux stades précédents.

Or, la voie du retour à un régime suspensif de taxe apparaissait bloquée, du fait même que le Trésor eût été exposé, en principe, dans le cadre d'un tel retour en arrière, à restituer la ressource exceptionnelle dont il avait bénéficié au moment de l'institution du nouveau système. Il ne restait donc plus qu'une solution pour éliminer les inconvénients du régime des paiements fractionnés : la fuite en avant, vers un nouveau type d'imposition.

(1) Cf. David Katz, *Introduction à la psychologie de la forme*, Rivière 1955, p. 130 et s.

(2) Sans contester explicitement le caractère de « double imposition » de ce phénomène, on a pu faire observer que les surimpositions étaient courantes et que leur élimination totale était une utopie (cf. notamment M. Frapsauce, *Comment appliquer la T.V.A.*, 1955, Introduction). Cela est largement vrai, mais il n'en reste pas moins que le système de la taxe à la production, compte tenu du taux élevé de cette taxe, ne favorisait guère les investissements.

CHAPITRE II

LA T.V.A., CONSTRUCTION RATIONNELLE

Introduction

L'exposé des inconvénients de la taxe à la production fut fait, de façon magistrale, par M. Lauré (*La taxe sur la valeur ajoutée*, p. 59 et s.) dont l'ouvrage (1) vint, comme on dit, à son heure.

M. Laure qui soulignait les complexités, les « problèmes de frontières » qui découlaient de la délimitation des éléments déductibles et non-déductibles, fit ressortir que la taxe à la production était assise exactement « comme si le législateur s'était donné pour objectif de surtaxer tous les facteurs de productivité autres que l'organisation scientifique du travail et, par conséquent, de contrarier leur utilisation ». Il se trouvait en effet que les dépenses incorporées « financièrement » mais non « physiquement », au prix de revient représentaient « la plupart des facteurs de productivité : investissements, énergie, travaux de recherches, travaux de laboratoires, prototypes, opérations de crédit, publicité, mécanisation des travaux de bureau... ». M. Lauré soulignait en outre que la double-imposition, « bizarrerie au premier stade », entraînait des conséquences plus graves encore aux autres stades lorsque le produit qui la supportait servait lui-même comme bien non déductible (c'est-à-dire notamment comme investissement) : le phénomène de double-imposition avant dans ce cas un effet cumulatif.

L'auteur (2) proposa de remplacer la taxe à la production par un nouvel

(1) Cet ouvrage avait fait la matière d'une thèse soutenue en décembre 1952 à la Faculté de droit de Paris sous le titre *Aspects économiques et techniques de la taxe à la production*. Il fut édité en 1953 (Sirey) sous le titre *La taxe sur la valeur ajoutée*.

L'ouvrage de M. Laure avait été précédé d'un article de son auteur (« Productivité et fiscalité », *Economie et réalités mondiales*, juin 1951, p. 38) et de conférences sur le même sujet.

Sous le titre *Aspects économiques et techniques de la taxe à la production*, M. Laure résuma d'autre part ses idées dans un article publié par la *Revue de Science et de Législation financières* (1952, p. 539).

(2) M. Lauré, contrairement à une opinion répandue, n'est pas à proprement parler l'« inventeur » de la taxe sur la valeur ajoutée. La possibilité théorique et l'utilité économique d'un tel impôt semblent avoir été aperçues dès que les taxes sur le chiffre d'affaires prirent du poids dans les budgets nationaux. C'est ainsi qu'en Allemagne, W. von Siemens proposa dès 1921 sous le nom de « veredelte Umsatzsteuer » (impôt sur le chiffre d'affaires raffiné) un véritable impôt sur la valeur ajoutée (v. Siemens, *Vere-*

impôt, la taxe sur la valeur ajoutée, dont il décrivit les caractéristiques dans l'ouvrage précité et qui était à même, selon lui, de supprimer toutes les difficultés inhérentes au système alors appliqué.

Nous étudierons d'abord le schéma d'ensemble de la T.V.A. telle que la concevait M. Lauré (Section I). Nous verrons ensuite quelle était l'assiette réelle de l'impôt dans cette conception.

Section I

Schéma d'ensemble de l'impôt de M. Lauré

1° Dans l'ouvrage précité, M. Lauré proposait la création d'une « taxe unique sur la valeur ajoutée », laquelle devait se substituer « approximativement, du point de vue technique, à la taxe à la production (y compris la taxe sur les prestations de services) » et devait remplacer « du point de vue budgétaire ... le total des recettes procurées par la taxe à la production et la taxe sur les transactions ». Par contre, M. Lauré envisageait le maintien d'une « taxe locale sur les ventes à la consommation ».

2° La taxe sur la valeur ajoutée devait s'appliquer, dans la conception de M. Lauré, à tout commerçant, industriel ou artisan. L'auteur proposait de supprimer l'exonération dont bénéficiait dans le cadre de la taxe à la production cette dernière catégorie de redevables. Il admettait, par contre, implicitement le maintien de certaines exonérations (et notamment celle des produits agricoles).

3° Le régime des déductions devait recevoir, dans l'esprit de M. Lauré la plus large extension. Tout ce qui s'intégrait « financièrement » au prix du produit vendu devait ouvrir droit à déduction. M. Lauré décrivait comme suit le mécanisme de son impôt :

— *A l'achat*, le commerçant, industriel, prestataire de services ou artisan porterait le montant de la taxe payée par lui au débit d'un compte spécial, ouvert au nom de l'Etat, dans sa comptabilité.

delte Umsatzsteur, Siemensstadt. 1921). Cet impôt devait s'appliquer au chiffre d'affaires « net » (d'où parfois son nom de « Nettoumsatzsteuer ») obtenu après déduction du « Vorumsatz, c'est-à-dire en fait de tous les éléments du chiffre d'affaires déjà taxés de telle sorte que seul le « Mehrwert » ou la « Werterhöhung » (valeur ajoutée) fût imposée.

Cf. K. KLEINJOHANN, *Die Ertragsfähigkeit der Umsatzsteuer*, Duncker et Humblot, Berlin, 1954, p. 82 et G. SCHMÖLDERS, « Die Umsatzsteuern », *Handbuch der Finanzwissenschaft* de GERLOFF et NEUMARK, t. II, p. 595.

La taxe sur la valeur ajoutée a également été étudiée par différents auteurs américains (notamment : P. STUDENSKI, G. COLM, R. ARANT, C. SHOUP), dès avant la seconde guerre mondiale (cf. notamment P. STUDENSKI, « Toward a Theory of Business Taxation », dans : *The Journal of Political Economy*, vol. 48, oct. 1940, p. 650, cité par Hanya ITO, « Theorie und Technik der Nettoumsatzsteuer in Japan », *Finanzarchiv*, vol. 15, fasc. 3, p. 447). Aux U.S.A., le professeur T. S. Adams semble avoir proposé l'impôt sur la valeur ajoutée dès 1917 dans une communication à la National Tax Association (cf. C. W. LOCK, D. J. RAU et H. D. HAMILTON, « The Michigan value-added tax », *National Tax Journal*, déc. 1955, p. 357).

— *A la vente*, il créditerait le même compte du montant de la taxe calculée sur son prix de vente.

— *En fin de mois*, il verserait au Receveur des Contributions indirectes le solde créditeur du compte de l'Etat. Si ce solde était débiteur, il le reporterait sur le mois suivant ou s'en ferait rembourser le montant (1).

M. Lauré soulignait les avantages de cette généralisation des déductions : élimination du handicap que la double imposition des investissements imposait à la productivité ;

— suppression des querelles de frontière engendrées par la délimitation « physique » de la déduction.

Dans le régime proposé, le contrôle à effectuer eût consisté simplement « à veiller à ce que le chef d'entreprise n'ait pas porté, parmi les achats déductibles, des dépenses qui lui sont personnelles : certains produits de consommation familiale, le manteau de fourrure de sa femme... ».

Mais, ajoutait M. Lauré (p. 94), cette frontière résiduelle est déjà contrôlée par le vérificateur des impôts sur les revenus, qui a pour mission de réintégrer au revenu imposable les dépenses personnelles de l'espèce. Les deux frontières n'en feraient plus qu'une.

D'autre part, le régime proposé pouvait apparaître comme idéalement neutre à l'égard des circuits économiques : dans tous les cas la marchandise, à prix égal, parviendrait au consommateur grevée d'un même montant d'impôt.

5° La simplicité de ce système était séduisante au premier abord : tout (sous réserve de quelques exonérations) était imposable, tout était déductible. Elle n'en était pas moins fallacieuse : les promoteurs d'impôts, par une tournure d'esprit particulière à la plupart des créateurs de systèmes, voient presque toujours les choses plus simplement que ne peuvent manquer de les voir les techniciens chargés de l'application pratique (2).

Ces derniers, instruits en partie par le précédent de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, ne pouvaient manquer d'être effrayés par une déduction aussi généralisée et, comme nous le verrons, s'efforcèrent d'y apporter de sérieux tempéraments. La limitation des déductions allait d'ailleurs être imposée également par le souci de limiter l'augmentation du taux de la taxe, que ne pouvait manquer de provoquer un amenuisement de son assiette.

Dès l'origine, le ver était donc dans le fruit.

Il y était encore d'une autre manière, comme nous allons le constater à présent en examinant ce que représentait l'assiette réelle de la T.V.A. dans la conception de M. Lauré.

(1) Pas trace, par conséquent, de règle du butoir dans cette conception.

(2) Cf. dans le même ordre d'idées l'impôt sur l'énergie de Schueller et la « taxe de 1 pour mille sur les mouvements de fonds » (*Revue des Contributions indirectes*, 1961, n° 138, p. 403), qui eurent leur temps de séduction.

Section II

L'assiette réelle de l'impôt dans la conception de M. Lauré

1° M. Lauré avait posé — implicitement il est vrai — le problème de l'assiette réelle de son impôt, en rapprochant le résidu non-déductible de la « valeur ajoutée » économique.

Il s'exprimait comme suit à cet égard (p. 85) : « Il apparaît immédiatement qu'une telle taxe est équivalente à une taxe sur la « valeur ajoutée », au sens économique du terme, car elle n'en diffère que par le fait qu'elle admet en déduction du prix de vente non les amortissements, mais les investissements eux-mêmes. Or, en longue période, le total des amortissements est égal au montant des investissements ». Malgré cette différence, M. Lauré qualifiait son impôt de « taxe unique sur la valeur ajoutée », pour, disait-il, la « commodité du langage ».

2° On ne pouvait dire pour autant que l'assiette réelle de la taxe constituait réellement une notion de base du système. En effet, elle n'était dégagée qu'indirectement et n'apparaissait nulle part, que ce fût sur des documents comptables ou extra-comptables.

Elle était la résultante invisible du régime des déductions. Tout ce qu'on pouvait dire, c'est que les contours de l'assiette réelle étaient, dans ce système, relativement aisés à tracer.

3° D'autre part, M. Lauré s'était détourné un peu hâtivement de la notion d'amortissement, notion-clé en matière d'investissement.

Sur ce dernier point, comme sur celui de l'extension des déductions, le système ne pouvait manquer d'appeler des correctifs qui allaient obscurcir de plus en plus l'assiette réelle de la taxe, c'est-à-dire l'écarter de plus en plus de la valeur ajoutée économique et, pour tout dire, la rendre à peu près indéfinissable. La construction rationnelle de M. Lauré allait donc subir, sous la poussée des nécessités pratiques, de graves altérations en passant dans notre législation.

CHAPITRE III

LA T.V.A., IMPOT SEMI-RATIONNEL A SURVIVANCES FORFAITAIRES

Sous des formes différentes, des projets tendant à instituer la taxe sur la valeur ajoutée furent soumis au Parlement par le gouvernement Pinay (1952), le gouvernement René Mayer (1953) et le gouvernement Laniel (1953 également). Le dernier de ces projets aboutit à la loi du 10 avril 1954. La réforme devait finalement se caractériser par sa prudence. Elle fut réalisée par étapes (Section I). En outre, plutôt que de construire le nouvel impôt conçu par M. Lauré, le législateur se borna à amender la taxe à la production, sans la repenser réellement (Section II).

Section I

La transformation, par étapes, de la taxe à la production en une « taxe sur la valeur ajoutée »

1° Dès avant la loi du 10 avril 1954, la première étape de la réforme fut franchie par le décret n° 53-942 du 30 septembre 1953 pris en exécution de l'article 7 de la loi n° 53-511 du 11 juillet 1953.

Le mérite de ce décret revient, selon certains, à M. Edgar Faure, alors ministre des Finances, lequel, selon les *Cahiers Fiscaux du Patronat Français* (1), avait compris « qu'il fallait en la matière tirer une traite sur l'avenir, en escomptant d'une détaxation progressive des investissements, un effet psychologique et un encouragement économique de nature à favoriser à la fois une relance de la production et par là même, un maintien du rendement global de la taxe ». La mesure allait d'ailleurs entrer dans le cadre du « plan de dix-huit mois » présenté par M. Edgar Faure au Conseil des ministres du 4 février 1954 et qui prévoyait notamment un accroissement de 10% de la production industrielle (2). Selon le décret précité, le ministre des Finances était autorisé à réduire provisoirement le montant de la taxe à la production grevant certains biens d'investissement productifs acquis par les producteurs fiscaux. Ce qui

(1) Avril 1955, n° 9, *L'évolution de la fiscalité au cours de ces dernières années*, p. 23.
(2) Cf. Jean Lecerf, *La percée de l'économie française*, Arthaud, 1963, p. 99 et s.

fut fait en autorisant, *sans que le taux de la taxe à la production augmentât corrélativement* (1), la déduction de la moitié de la taxe à la production ayant grevé les biens d'équipement amortissables (2) à l'exclusion des immeubles non-industriels, des véhicules et des objets de mobilier ou de bureau (décret n° 53-1003 du 7 oct. 1953). D'autre part, il était prévu que les entrepreneurs de travaux immobiliers, qui relevaient alors du régime de la taxe sur les prestations de services, pouvaient opter pour le régime des producteurs en n'acquittant ladite taxe que sur 70% du montant de leurs mémoires et en s'exonérant de la taxe locale (décret 53-1002 du 7 oct. 1953). Les entrepreneurs qui exerçaient cette option assuraient aux maîtres d'œuvre la déduction de la moitié de la taxe ayant grevé les bâtiments industriels ; d'autre part, ils bénéficiaient, de leur côté, des déductions prévues dans le système de la taxe à la production. L'option pouvait d'ailleurs être générale ou limitée à certains travaux.

La période d'application de ces mesures fut limitée à six mois, du 1er octobre 1953 au 31 mars 1954. A la même époque, un projet tendant à mettre en vigueur une taxe sur la valeur ajoutée fut déposé par le Gouvernement. Ce projet limitait la déduction des investissements à 50% et proposait un taux de 18,50% pour la T.V.A. Mais la Commission des Finances de l'Assemblée Nationale, statuant sur le projet en mars 1954, proposa la déduction totale des investissements et un taux de 17,50%. M. Edgar Faure franchit alors une nouvelle étape en promettant d'autoriser, qu'il y eût ou non institution de la T.V.A., la déduction totale des investissements, sans augmentation corrélative du taux de la taxe à la production. Cette décision fut, en fait, un pas décisif vers l'institution de la T.V.A. Ce fut elle qui permit de retenir, pour cette taxe, un taux de 16,85% seulement (alors que le taux de la taxe à la production était de 15,35%), la différence de taux étant censée compenser uniquement la déduction des frais généraux. La question du taux était importante, car au-delà d'une certaine limite, la réforme eût par trop provoqué — à tort ou à raison (3) — les résistances des producteurs pour lesquels l'avantage des déductions ne compensait pas l'augmentation de taux (secteurs à fort pourcentage de main-d'œuvre).

Le vote favorable du Parlement n'en fut d'ailleurs pas moins obtenu difficilement.

***

(1) Alors que les projets visant à l'institution de la T.V.A. comportaient par contre des augmentations de taux qui rendaient la réforme difficilement acceptable par les branches à faible proportion d'investissements.

(2) Pour les producteurs qui ne relevaient de la taxe à la production que pour une partie de leur activité, la déduction devait être « réduite au prorata de la valeur des produits soumis à la taxe à la production ou des mêmes produits exportés ». Première apparition de la « règle du prorata » qui devait tant compliquer le système de la T.V.A. Il y avait toutefois exception à cette règle pour les biens dont il pouvait être justifié qu'ils étaient exclusivement destinés à la fabrication de produits taxables.

(3) Nous reviendrons sur ce point dans la IIIe Partie de cet ouvrage.

2° La loi n° 54-404 du 10 avril 1954 portant réforme fiscale supprima finalement la taxe à la production et lui substitua, à compter du 1er juillet 1954, une « taxe sur la valeur ajoutée ». Elle prorogea, en attendant, jusqu'à cette date les dispositions du décret du 30 septembre 1953 relatives à la détaxation des investissements, en admettant toutefois en déduction le montant intégral de la taxe à la production, et non plus seulement la moitié de cette taxe. La loi prorogea de même jusqu'au 30 juin 1954 le régime facultatif des entrepreneurs de travaux immobiliers, mais disposa qu'à compter du 1er juillet 1954, les travaux immobiliers deviendraient obligatoirement passibles de la T.V.A. sur 65% du montant des mémoires (1) (quant aux autres prestations de services, elles allaient pouvoir être soumises volontairement au paiement de la T.V.A.).

Le taux de droit commun de l'impôt passait, à compter du 1er juillet 1954, de 15,35% à 16,85%, tandis que le taux réduit passait de 6,35% à 7,50%.

En contrepartie, la déduction des taxes ayant grevé les achats de biens devint, à compter de cette date, un principe général : la déduction allait porter sur la totalité de la taxe ayant grevé l'ensemble des biens d'exploitation, y compris les biens non amortissables, c'est-à-dire ceux constituant des frais généraux ; corrélativement le régime des « produits de consommation rapide », devenu sans objet du fait de cette généralisation des déductions, fut supprimé. Cependant, il fut prévu que le Gouvernement aurait la possibilité d'exclure, par décret, certains biens et certaines catégories d'entreprises du bénéfice de la déduction (divers parlementaires, et notamment les socialistes, avaient, dès 1952 et 1953, rompu des lances en faveur de la sélectivité dans ce domaine. Leur thèse devint, en 1954, la position officielle de la Commission des Finances (2)).

L'exclusion de catégories d'entreprises — forme de contrôle des investissements eu égard à leur utilité économique — ne reçut aucune application. Il ne fut, d'autre part, pas nécessaire d'appliquer effectivement la disposition — inscrite dans la loi — suivant laquelle le Gouvernement pouvait subordonner tout ou partie des déductions au plein emploi du personnel des entreprises ou au reclassement du personnel risquant de se trouver sans emploi à la suite de leurs investissements.

Par contre, les catégories suivantes de biens furent exclues du bénéfice de la déduction par le décret 54-692 du 29 juin 1954 :

— immeubles, autres que les bâtiments et locaux à usage industriel ;

— véhicules, autres que les moyens internes de manutention, servant au transport des personnes ou des marchandises ;

— objets de mobilier.

(1) Les avantages de cet assujettissement étaient notamment les suivants :
— l'équipement des entreprises de travaux se trouvait facilité par les déductions de taxes ;
— la préfabrication se trouvait libérée de la surimposition inhérente au régime de la T.P.S.

(2) Les socialistes demandaient également que la déduction fût limitée annuellement à la part d'impôt incluse dans l'annuité d'amortissement. Mais il ne furent pas suivis sur ce point.

Quant aux biens donnant lieu aux déductions, ils devaient être inscrits dans la comptabilité de l'entreprise pour leur prix d'achat ou de revient diminué des déductions y afférentes, et les amortissements devaient être calculés sur la base du prix d'achat ou de revient ainsi réduit.

Pour les redevables non passibles de la T.V.A. sur la totalité de leurs affaires, les déductions étaient soumises à la règle du prorata, dont le principe avait déjà été retenu dans le cadre du régime appliqué du 1er octobre 1953 au 30 juin 1954.

Les fabricants de conserves et confitures furent autorisés à déduire une taxe calculée fictivement sur la valeur d'achat des produits agricoles (exemptés de T.V.A.) incorporés dans leurs produits. (Ce régime spécial devait être de courte durée ; il fut abrogé à compter du 1er juillet 1955 et remplacé par un taux préférentiel). Enfin, pour éviter une distorsion au détriment de certaines branches où prédominait l'activité manuelle (1), il fut prévu que pour les articles de qualité dont la réalisation implique un effort continu de création, pour la fabrication desquels l'activité manuelle est nécessairement prépondérante et qui ne sont reproduits qu'à l'unité ou par petites quantités sur la demande de la clientèle, le prix de vente au détail pourrait, pour l'application de la T.V.A., être atténué d'un abattement égal aux trois quarts du pourcentage moyen de bénéfice brut réalisé au cours de l'année précédente (Loi du 10 avril 1954, art. 3 et Décret 54-693 du 29 juin 1954). Cette disposition, encore applicable sous le régime actuel, vise notamment la haute-couture. Soulignons enfin qu'aucune modification de structure ne fut apportée, à la date du 1er juillet 1954, aux taxes autres que la taxe à la production (taxe sur les prestations de services, taxe sur les transactions, taxe locale).

***

3° Pris en application de la loi n° 55-349 du 2 avril 1955 accordant au Gouvernement des pouvoirs spéciaux en matière économique, sociale et fiscale, le décret n° 55-465 du 30 avril 1955 compléta la réforme en supprimant la taxe sur les transactions (2) à compter du 1er juillet 1955 et en admettant, à compter de la même date, dans le cadre du régime de la T.V.A., la déduction de la taxe ayant grevé les services rendus pour les besoins de l'exploitation (3).

(1) Branches qui eussent subi l'augmentation du taux de la taxe, sans pouvoir bénéficier d'une manière satisfaisante des nouvelles possibilités de déduction.

(2) La taxe locale fut, par contre maintenue, mais son champ d'application se retrécit (elle n'était plus, en principe, perçue qu'au dernier stade du circuit commercial, sous réserve de la possibilité, pour les grossistes, d'appliquer cette taxe aux lieu et place de la T.V.A.).

De même furent maintenues les taxes uniques portant sur les vins et les viandes (loi du 24 mai 1951) et sur les cidres, poirés et hydromels (loi du 10 avril 1954) ; en outre le décret du 30 avril 1955 créa une taxe unique sur les cafés et thés. Tous ces produits se trouvaient en dehors du champ d'application de la T.V.A. Une loi du 4 août 1956 allait de plus créer, par la suite, une taxe spécifique sur les véhicules de transport de marchandises.

(3) Selon l'article 20 de la loi du 10 avril 1954, la déduction de la taxe sur les prestations de services devait entrer en vigueur le 1er janvier 1955, mais elle avait été différée (sous réserve d'une application partielle concernant les frais bancaires et les transports à destination de l'étranger).

En contrepartie, le taux normal de la T.V.A. était porté de 16,85% à 19,50% et le taux réduit de 7,50 à 10% (1). La réfaction applicable aux travaux immobiliers était portée à 39%. Rejoignirent le cercle des assujettis à la T.V.A. : les grossistes (à titre facultatif) ainsi que certains grossistes détaillants et succursalistes (à titre obligatoire). Le taux de la taxe sur les prestations de services était fixé à 8,50% ; ce taux devenait l'imposition unique frappant lesdites prestations (soustraites désormais à la taxe sur les transactions du fait de la suppression de celle-ci, elles furent, de plus, placées en dehors du champ d'application de la taxe locale).

Ainsi, tout en étant déductible de la T.V.A., ce qui remédiait *partiellement* à son effet cumulatif, la taxe sur les prestations de services restait un impôt distinct de celle-ci : non-assujettis à la T.V.A., les prestataires de services ne pouvaient, à défaut d'option (2), opérer les déductions prévues dans le cadre de cette dernière taxe. Les spectacles, les affaires de vente à consommer sur place et les locations en meublé ou en garni n'allaient plus être soumises à la taxe sur les prestations de services, mais à une taxe locale de taux égal (8,50%) à celui de cette dernière taxe ; c'était prohiber indirectement la déduction des frais d'hôtel et de restaurant chez les assujettis à la T.V.A., puisque seules les prestations de services soumises à la taxe sur les prestations de services (ou, par option, à la T.V.A.) ouvraient droit à déduction.

Des interdictions expresses de déduction furent d'autre part édictées ; nous les retrouverons en étudiant le régime actuel.

Le problème des petits redevables, que le régime des taxes sur le chiffre d'affaires « traîne » depuis l'origine, s'étant à nouveau posé avec une certaine acuité du fait des complexités inhérentes à la T.V.A., l'article 15 du décret (modifié par les art. 15 et 16 du décret 55-594 du 20 mai 1955) introduisit, en faveur de certains petits assujettis à la T.V.A. dont le chiffre d'affaires global de l'année précédente n'avait pas dépassé 30 millions de francs de l'époque, un régime d'option pour la taxe sur les prestations de services ; les redevables exerçant cette option (valable pour un an) payeraient cette dernière taxe sur le montant de leurs affaires normalement passibles de la T.V.A., mais renonceraient corrélativement à toute réfaction et à toutes les déductions de taxes. En somme, lesdits redevables troquaient « l'assiette réelle » contre l' « assiette apparente » et bénéficiaient corrélativement d'une réduction de taux. (Le régime simplifié intéressait principalement de petits industriels « terminaux », tels que les pâtissiers par exemple ; mais il allait pouvoir être appliqué même par les petits redevables se situant à l'intérieur du cycle de l'assujetissement à la T.V.A. : en effet, le décret du 20 mai 1955 (art. 15) permit aux clients des intéressés de déduire le cas échéant, au même titre que la T.V.A., la T.P.S. facturée par ces derniers. Ce régime d'option est toujours en vigueur, sous réserve de certains aménagements.

(1) Il était d'autre part créé, pour un certain nombre de produits de large consommation, un taux réduit spécial de 12% ; l'application de ce taux permit de supprimer la déduction de taxe fictive dont bénéficiaient les conserveurs et les confituriers.

(2) Option qui entraînait l'application du taux de 19,50%.

Dans le même ordre d'idées, un régime de forfait, facultatif lui aussi, fut institué par les articles 16 et 17 du décret précité du 30 avril 1955, en faveur des redevables des taxes sur le chiffre d'affaires dont le chiffre d'affaires annuel n'excédait pas la limite prévue pour l'application du régime forfaitaire en matière de bénéfices industriels et commerciaux.

Ce régime du forfait ne pouvait cependant s'appliquer aux assujettis à la T.V.A. que s'il s'agissait de fabricants vendant exclusivement les produits de leur fabrication à des non-assujettis à cette taxe. Il était prévu, d'autre part, que les « forfaitaires » ne pouvaient mentionner ni la T.V.A. ni la T.P.S. sur leurs factures. Pour les redevables ayant opté partiellement pour l'assujettissement à la T.V.A., le forfait ne s'appliquait pas aux affaires faites avec des assujettis à cette taxe ; ces affaires devaient être déclarées, et l'impôt correspondant acquitté, dans les conditions de droit commun.

***

4° La réforme se trouvant ainsi parachevée, le régime des T.C.A. n'allait plus subir de modifications importantes jusqu'en 1959, sous réserve de l'institution en 1957 (décret n° 57-845 du 29 juill. 1957) du régime des taux majorés, parfois faussement qualifiés « taxes de luxe », pour certains produits ou services correspondant à un niveau de vie élevé. La T.V.A. n'avait pas pour autant trouvé son équilibre :

1) D'une part, en effet, une série de modifications intervinrent en 1959 :

— à compter du 1er janvier 1959, le taux ordinaire de la T.V.A. était porté à 20% ; son taux majoré était fixé à 25% (1) réduit d'ailleurs à 23% pour quelques produits ; les taux réduits étaient fixés à 10% et à 6% et le taux de 12% était supprimé ; la réfaction applicable aux travaux immobiliers était portée à 40% (ord. n° 58-1374 du 30 déc. 1958) ;

— le chiffre limite prévu pour l'application du régime d'option pour la T.P.S. était relevé (2) et les conditions d'exercice de cette option assouplies (ord. 58-1374 précitée) ;

— les produits énergétiques (pétrole, électricité et gaz naturel) étaient inclus dans le champ d'application de la T.V.A. pour permettre à leurs producteurs de bénéficier du régime des déductions. Les produits pétroliers (3) n'étaient cependant soumis qu'à un régime très particulier de T.V.A. Ce régime, toujours applicable, n'englobe que les opérations faites avant la mise à la consommation par les usines dites « exercées » : la distribution de ces produits reste hors du champ d'application de la T.V.A. et la taxe incluse dans le prix de ces produits n'est pas déductible par les utilisateurs. L'électricité et le gaz naturel suivent par contre le régime

(1) Quant au taux majoré de la T.P.S., il était fixé à 12% (deux taux spéciaux étant par ailleurs prévus en faveur des artisans).

(2) Le chiffre limite du régime forfaitaire suivait, quant à lui, l'évolution des plafonds applicables en matière de bénéfices industriels et commerciaux.

(4) Autres que le gaz, mais y compris le gaz carburant.

de droit commun, avec application toutefois du taux réduit de 10% (1). (ord. 59-109, 59-121 et 59-122 du 7 janv. 1959).

— Enfin les modalités du régime des déductions subissaient d'importantes modifications, que nous étudierons en exposant le régime actuel, et qui concernaient la règle du prorata ainsi que les régularisations découlant des changements dans l'affectation des biens (décret 58-1423 du 31 déc. 1958).

2) D'autre part, et surtout, l'exigence de modifications de structure continuait à se manifester, ainsi que le démontraient les projets de réforme successivement élaborés.

***

Ainsi, il est certain que la T.V.A. est loin d'avoir trouvé sa forme définitive. Cet état de choses, aspect actuel de la « réformite » qui sévit dans le domaine des taxes sur le chiffre d'affaires depuis leur institution, découle largement du fait que notre taxe, au lieu d'être une construction autonome, a été greffée sur l'ancienne taxe à la production (2).

Section II

La T.V.A., prolongement de la taxe à la production

On a pu, sans trop forcer les choses, résumer comme suit la réforme de 1954 : la taxe à la production change de nom et de taux ; le régime des déductions est étendu (3). Cette taxe à la production réformée était loin de la conception rationnelle de M. Lauré. Cela est particulièrement net dans le domaine de l'assiette réelle, qui est le nôtre :

1° D'importantes exclusions étaient maintenues dans le régime des déductions. Nous verrons que ces exclusions compliquent sensiblement la technique de l'impôt.

2° L'assujettissement à l'impôt n'était pas davantage généralisé : D'une part, étaient maintenues la taxe sur les prestations de services (sous réserve du secteur des travaux immobiliers) et les taxes uniques ;

(1) Voir sur le régime des produits énergétiques : D. Bardonnet, « La fiscalité de l'énergie en France », *Revue de Science financière*, 1962, n° 4, p. 657.

(2) La prudence du législateur dans ce domaine est, certes, aisée à incriminer. Mais il faut ajouter, pour être juste, qu'elle était, dans une large mesure, indispensable ; elle a, en tout cas, facilité considérablement l'introduction du système de la T.V.A. qui, à défaut de cette circonspection, eut représenté un « saut dans l'inconnu ».

(3) La *Documentation Organique*, juill. 1954. Une idée analogue est exprimée, un peu plus caricaturalement, par S. Bourdin (*La réforme fiscale du* 10 *avril* 1954. — *La taxe sur la valeur ajoutée et la taxe sur les prestations de services* ». Thèse Droit, Toulouse, 1955, p. 6) : « En résumé, on a changé le nom de la taxe à la production et comme il était cependant nécessaire de modifier quelque chose, on a modifié le régime des déductions ».

d'autre part, les revendeurs restaient, en majorité, exclus du champ de la taxe et les exonérations n'avaient pas été réexaminées. Or, les nombreuses exclusions et exonérations qui minaient le champ d'application de la taxe ont nécessité la correction des déductions par l'application d'un prorata ou pourcentage de déduction, les assujettis partiels ne pouvant pratiquer les déductions qu'en proportion de leurs activités taxables.

3° Par ailleurs, le régime nouveau — conforme sur ce point, aux vue de M. Lauré — faisait abstraction de la notion d'amortissement, ce qui allait rendre nécessaires des régularisations ultérieures au cas où un investissement cesserait d'être affecté à une activité passible de la T.V.A.

4° Enfin, ne constituant qu'une taxe à la production amendée, la T.V.A., en même temps qu'elle comportait des difficultés nouvelles, avait laissé subsister la plupart des complications inhérentes au régime auquel elle s'était substituée :

1) On s'était fait, au départ, beaucoup d'illusions sur la « simplification » résultant du nouveau régime. Même M. Lauré, qui ne pouvait manquer d'apercevoir la distance existant entre la réforme opérée et ses propres conceptions, écrivit après la naissance de la T.V.A. (1) : « Les mesures prises apportent également aux contribuables une simplification considérable. En effet, dans les entreprises soumises à la T.V.A., les théories des livraisons à soi-même, des produits qui sont entièrement détruits ou qui perdent leurs qualités spécifiques par le premier usage, des produits de consommation rapide, ainsi que la théorie des outillages spéciaux disparaissent ». Or, l'expérience devait montrer que cet optimisme n'était justifié qu'en ce qui concerne les deux dernières de ces théories.

La théorie des livraisons à soi-même subsistait par contre ; il est vrai qu'elle ne survécut, durant les premières années de la réforme, que pour les nécessités du « prorata » (2) ; mais elle allait par la suite (1er janv. 1959) être rétablie dans toute son ampleur, le législateur s'étant aperçu que l'éclipse momentanée de la théorie en cause ne constituait qu'un faux semblant. Quant à la théorie des matières premières et agents de fabrication, elle subsistait par suite de la nécessité où l'on se trouvait de distinguer les biens relevant de la déduction physique de ceux soumis aux règles de la déduction financière (le régime de ces deux déductions n'étant, comme nous le verrons, nullement uniforme).

Certes l'intérêt pratique des « théories » ainsi maintenues se trouvait atténué par le fait même de l'extension de la déduction aux investissements ; mais il n'en était que plus navrant que n'eût été véritablement unifié le régime des déductions, unification qui eût permis l'établissement d'un régime relativement exempt de complications.

2) Enfin la T.V.A. avait hérité de la taxe à la production la règle du butoir à laquelle cependant le Conseil d'Etat — comme nous le verrons plus loin — allait faire un sort.

(1) M. LAURE, Préface au *Commentaire des dispositions législatives et réglementaires concernant la T.V.A.*, Sirey, 1954.

(2) Ce point sera développé dans la IIe Partie.

CONCLUSION DE LA PREMIÈRE PARTIE

Habitée par toutes ces survivances, la T.V.A. est un impôt qui se veut rationnel, mais est très largement empreint d'empirisme (1).

Cela s'explique partiellement par les nécessités pratiques : ténacité des régimes particuliers, crainte de certains abus, souci de ne pas aboutir — en rétrécissant par trop l'assiette — à un taux prohibitif d'imposition ; mais cela s'explique encore mieux sans doute si l'on fait appel à la psychologie des auteurs du nouvel impôt, et, plus particulièrement aux habitudes que ceux-ci ont retirées de leurs formations différentes.

M. Lauré, principal inspirateur, en doctrine, de la réforme, nous apparaît comme étant, dans une large mesure, un rationaliste doublé d'un esprit inventif, et enclin, de ce fait, aux constructions intellectuelles.

Par contre, les hommes qui « ont fait » la réforme, c'est-à-dire qui ont élaboré les textes, sont des praticiens des taxes sur le chiffre d'affaires, c'est-à-dire des réalistes non dénués d'un certain pragmatisme, portés à avoir recours aux solutions forfaitaires sans lesquelles un impôt sur le chiffre d'affaires trouve difficilement sa viabilité.

On serait tenté d'écrire également s'il ne s'agissait là, sans doute, d'une vue sommaire des choses, que la T.V.A. actuelle est le fruit d'un esprit d'analyse, alorsque celle de M. Lauré était issue d'un esprit de synthèse (2).

Mais le mal dont souffre la T.V.A. ne vient-il pas précisément de son histoire, c'est-à-dire de ce que cette taxe a été élaborée comme un impôt sur le chiffre d'affaires ?

Avant d'envisager de répondre à cette question, il nous faut étudier en détail l'assiette réelle actuelle de notre impôt.

(1) On a pu écrire à juste titre qu'« il n'est pas de création plus empirique que celle de la T.V.A. » (G. Vedel, Vue générale sur le système fiscal français, *Revue La fiscalité du Marché Commun*, 1962, n° 2, p. 40.

(2) Sur l'« esprit de synthèse » et l'« esprit d'analyse », cf. : *Traité de psychologie appliquée*, publié sous la direction de H. Pieron, P.U.F., 1960, p. 1681.

DEUXIÈME PARTIE

L'ASSIETTE RÉELLE DE LA T.V.A. AU REGARD DU DROIT FISCAL

INTRODUCTION

ASSIETTE APPARENTE ET ASSIETTE RÉELLE

La T.V.A. est, en principe, un impôt sur le chiffre d'affaires. Son assiette théorique est, par conséquent, le chiffre d'affaires, déterminé selon les règles que nous rappellerons très brièvement.

Le chiffre d'affaires imposable est constitué par le montant de la vente, y compris tous frais et toutes taxes à la charge du vendeur (et en particulier les taxes sur le chiffre d'affaires, impôts indirects et taxes diverses).

En cas d'échange, la taxe s'applique au prix payé par le client augmenté de la valeur des objets repris. Les emballages facturés à part sont taxés comme s'ils étaient vendus séparément de la marchandise. Les ventes au détail de produits soumis à la T.V.A. sont imposables sur le prix de gros obtenu en appliquant au prix de détail, soit une réfaction forfaitaire de 20%, soit un abattement égal aux deux tiers du pourcentage du bénéfice brut réalisé sur les ventes de l'année précédente. Cette réfaction est portée aux trois quarts du bénéfice brut pour certaines fabrications très spéciales (création d'articles originaux, reproduction à l'unité ou en très petites quantités : objets d'art et de bijouterie, haute couture...).

Enfin, en matière de travaux immobiliers, le chiffre d'affaires imposable est constitué par le montant des marchés, mémoires ou factures, diminué d'une « réfaction » de 40% (cette réfaction est portée à 50% ou à 80% pour certaines opérations, autres que les travaux, intervenant dans le cycle de la construction des immeubles d'habitation : loi n° 63-254 du 15 mars 1963, art. 27).

***

Mais, en fait, ce que l'on obtient à la suite de l'application de la réglementation ainsi résumée n'est que l'assiette « apparente » de la taxe. En effet, la taxe n'est pas égale à :

$$\boxed{c.t}$$

mais à :

$$\boxed{c.\ t - d.\ t}$$

formules dans lesquelles t représente le taux de la taxe, c le chiffre d'affaires imposable (assiette apparente) et d les éléments ouvrant droit à déduction.

En réalité, la taxe exigible est donc égale à :

$$t\,(c - d)$$

Certes, cette formule est encore simplifiée à l'excès, puisqu'elle fait abstraction des différences de taux qui peuvent se présenter dans certains cas particuliers (le chiffre d'affaires imposable n'étant pas nécessairement soumis, en tout ou partie, au même taux que celui applicable, en tout ou partie, aux éléments déductibles) ainsi que des régularisations ultérieures de déductions. Mais elle n'en illustre pas moins la notion d'assiette réelle (nous la corrigerons d'ailleurs plus loin). C'est donc c — d qui constitue l'assiette *réelle* de la taxe.

Que représente c — d ? C'est ce que nous aurons à étudier. Mais dès à présent, il est possible de constater que c — d n'est ni le bénéfice net (puisque la déduction ne porte pas sur tous les éléments du compte de pertes et profits dégageant ledit bénéfice et que, d'autre part, elle ne fait pas intervenir la notion d'amortissement) ni le bénéfice brut (puisque les éléments concourant à la formation de celui-ci ne sont pas tous déductibles et que, d'autre part, le champ d'application des déductions va au-delà des éléments pris en compte dans le calcul du bénéfice brut).

L'assiette réelle de la T.V.A. est donc une notion complexe. Tout ce que l'on sait, *a priori*, c'est qu'elle n'est ni le bénéfice brut, ni le bénéfice net et qu'elle se situe entre le chiffre d'affaires et le bénéfice. Mais ce que l'on peut affirmer au premier abord, c'est que, par son assiette réelle, la T.V.A. n'est pas un impôt « sur le chiffre d'affaires ».

***

Nous allons à présent étudier en détail comment est dégagée l'assiette réelle de la T.V.A.

Pour cela, il nous faut passer en revue les éléments qui ouvrent droit à déduction, c'est-à-dire l'élément d de la formule c — d. Nous prendrons ainsi conscience de ce que représente c-d ; c-d sera tout ce que contient le chiffre d'affaires et qui n'ouvre pas droit à déduction. Mais l'assiette réelle ainsi obtenue ne sera encore qu'une assiette réelle privisoire.

En effet, les déductions sont soumises ultérieurement à certaines corrections et ce n'est qu'à l'issue de ces dernières que se dégage l'assiette réelle définitive. L'assiette réelle se composera donc, en fait, des éléments du chiffre d'affaires n'ouvrant pas droit à déduction, majorés de la base des corrections de déductions. Encore faudra-t-il noter que la base de la taxe pourra, dans certains cas, être négative. Ce grave aspect de la question, qui ajoute à la complexité du système, correspond en réalité à une optique originale, susceptible de coiffer l'ensemble du problème de l'assiette.

Nous l'étudierons dans un chapitre terminal de cette II[e] Partie.

En conclusion de celle-ci, nous récapitulerons les inconvénients du

régime actuel et nous ferons ressortir son caractère empirique. Quant à la question de savoir à quelle notion correspond exactement, par son contenu, l'assiette réelle de la T.V.A., compte tenu de l'étude du droit positif, nous avons estimé préférable de la traiter en tête de la IIIe Partie de notre ouvrage, car, comme on le verra, elle commande en fait tous les développements qui font l'objet de ladite partie. Par conséquent, le plan de la IIe Partie sera le suivant :

Chapitre préliminaire : *Généralités sur le processus des déductions.*

Chapitre Ier. — *L'assiette réelle provisoire.*

Chapitre II. — *L'assiette réelle définitive.*

Chapitre III. — *La base négative.*

Conclusion. — *Les inconvénients de ce régime, découlant de son caractère empirique.*

CHAPITRE PRÉLIMINAIRE

GÉNÉRALITÉS SUR LE PROCESSUS DES DÉDUCTIONS

Introduction

Nous avons, dans la première partie de cet ouvrage, étudié les sources historiques du processus des déductions qui permet de dégager l'assiette réelle de la T.V.A.

Nous avons examiné en particulier comment la déduction « financière » est venue, lors du remplacement de la taxe à la production par la T.V.A., se superposer à la déduction « physique » qui s'est elle-même substituée en 1948 au régime des achats en suspension de taxe précédemment applicable.

Le régime des déductions, ainsi structuré, présente certaines caractéristiques fondamentales que nous allons étudier dans le présent chapitre préliminaire, en envisageant d'abord (Section I) les conditions générales des déductions et ensuite (Section II) les modalités générales de celles-ci.

Section I

Conditions générales des déductions

Les déductions ne peuvent être pratiquées que par les assujettis à la T.V.A. Elles supposent que l'élément dèductible ait supporté l'une des deux taxes sur lesquelles peut porter la déduction : T.V.A. ou T.P.S.

A. — *Assujettissement à la T.V.A.*

1° Seuls les assujettis à la T.V.A. peuvent effectuer les déductions.

Peu importe cependant qu'ils soient assujettis obligatoirement à cette taxe ou qu'ils y aient soumis volontairement tout ou partie de leurs opérations. Ainsi les déductions peuvent être pratiquées non seulement par les producteurs, les entrepreneurs de travaux immobiliers, les grossistes n'ayant pas opté pour la taxe locale, les grossistes-détaillants ou succursalistes soumis à la T.V.A., mais également par les détaillants, les intermédiaires, les façonniers, les prestataires de services, ayant opté pour la

T.V.A. (sous réserve, en cas d'option partielle pour cette taxe, de la règle du prorata dont il sera question plus loin).

Par contre, les déductions ne peuvent trouver leur application dans la mesure où les redevables se livrent à des opérations exonérées de la T.V.A. ou placées en dehors du champ d'application de cette taxe (1) ; l'option pour la T.V.A. n'est pas admise dans ce cas.

2° La déduction est possible quel que soit le taux dont relèvent les opérations taxables de l'intéressé (taux normal, réduit ou majoré).

B. — *Eléments déductibles grevés de taxe*

1° La déduction n'est possible que si les éléments ouvrant, en principe droit à déduction ont supporté l'une des taxes déductibles :

— T.V.A. au taux normal, réduit ou majoré ;

— T.P.S., lorsqu'il s'agit de services (2) ou de biens livrés par des fournisseurs ayant opté pour la T.P.S. dans le cadre du régime d'imposition simplifié prévu par l'article 270 *ter C.G.I.* en faveur des assujettis à la T.V.A. dont le chiffre d'affaires soumis à la T.V.A. et à la T.P.S. n'a pas dépassé 400.000 F au cours de l'année précédente (3).

2° Pour ouvrir effectivement droit à déduction, la taxe déductible doit être mentionnée distinctement sur la facture du fournisseurs des biens ou services ou avoir été payée par l'utilisateur lui-même en cas d'importation directe ou de livraison à soi-même taxable.

Les assujettis à la T.V.A. qui achètent à des non-assujettis à cette taxe des biens ouvrant droit à déduction doivent donc, pour pouvoir effectuer la déduction, demander à leurs fournisseurs de prendre la position d'assujettis à la T.V.A. et de mentionner distinctement cette taxe sur leurs factures. En effet, ces fournisseurs ne sont pas autorisés à facturer simplement la T.V.A. qui figure sur leurs propres factures d'achat ou qui a été acquittée par eux lors de l'importation ; pour que leur client assujetti puisse opérer la décuction, ils doivent acquitter et facturer distinctement la T.V.A. sur leur prix de revente (*C.G.I.*, annexe III, art. 69 F, § 4). Certes, le fournisseur ne peut être juridiquement contraint à prendre la position d'assujetti ; mais les contraintes commerciales sont en général suffisantes dans ce domaine.

Il en résulte que l'assujettissement à la T.V.A. est « contagieux » et que de nombreux détaillants (papetiers, quincailliers, etc.) mal outillés pour affronter les complexités de cet impôt ont dû néanmoins l'appliquer

(1) Par exemple : opérations portant sur des produits relevant d'une taxe unique (vins. viandes...).

(2) Lorsque le fournisseur du service a opté pour la T.V.A. cette taxe est déductible au même titre que la T.P.S. (*C.G.I.*, art. 273).

(3) Par contre, n'ouvre pas droit à déduction : la T.P.S. au taux de 12 % grevant les acquisitions d'objets d'antiquité et de collection qui entrent ultérieurement dans la fabrication de produits soumis à la T.V.A. (Réponse ministérielle à M. Boscary-Monsservin, *J.O. Débats A.N.*, 28 déc. 1963, p. 8037).

« volontairement ». Il y a là une conséquence inévitable de l'extension des déductions aux frais généraux.

Le client assujetti à la T.V.A. n'a d'ailleurs pas à se soucier, en principe, des erreurs que pourrait commettre son fournisseur dans le décompte de la taxe déductible (1). Cependant, l'Administration considère que l'erreur relevée par ses agents à l'occasion d'une vérification de la situation de ce dernier, doit faire l'objet d'une facture rectificative (réponse ministérielle à M. Rittier, *J.O. Débats A.N.*, 14 mars 1957, p. 1575), ce qui sous-entend que le client doit alors rectifier ses déductions.

Lorsque le fournisseur est imposé d'après le régime du forfait, il a la possibilité de soumettre à la T.V.A. les opérations occasionnelles qu'il réalise avec des assujettis à la T.V.A. (décret n° 55-465 du 30 avril 1955, art. 17-II). Mais dans ce cas, le forfait ne s'applique pas aux affaires faites avec des assujettis à la T.V.A. ; ces affaires restent hors forfait et doivent être déclarées et taxées selon les règles de droit commun. En vertu d'une tolérance administrative, la même faculté est reconnue à un forfaitaire qui effectue accidentellement (2) des ventes à des assujettis à la T.V.A.

La taxe ainsi acquittée « hors forfait » peut être valablement facturée par l'intéressé et déduite par ses clients (Instruction n° 200 du 30 juin 1955). La déduction est impossible lorsque le fournisseur *ne peut* opter pour la T.V.A., c'est-à-dire lorsqu'il livre des biens exonérés ou placés en dehors du champ d'application de la T.V.A. Il en résulte notamment que lorsqu'un tel bien est incorporé dans une fabrication taxable, l'imposition du produit ainsi fabriqué a pour effet d'annuler, en quelque sorte, l'exonération acquise au stade précédent. En particulier, les articles d'occasion acquis par un assujetti à la T.V.A. n'ouvrent pas droit à déduction, car le vendeur de ces articles ne peut payer volontairement la T.V.A. sur son prix de vente (3). Toutefois, l'article 7 du décret 58-1423 du 31 décembre 1958 a ouvert un droit à déduction au profit de l'acquéreur de biens d'occasion amortissables (4). Des régimes spéciaux sont également prévus dans les cas suivants :

— éléments d'actif cédés avant d'avoir été utilisés par le cédant : voir p. 134 ;

— importateurs d'articles d'occasion : ces importateurs sont admis à déduire la T.V.A. acquittée à l'importation, lorsqu'ils utilisent dans leur exploitation le bien importé (Instruction n° 5-B du 5 janv. 1956) ou

(1) Mais il a été jugé que l'assujetti auquel a été délivré une facture comportant mention de la T.V.A. n'est pas autorisé à déduire cette taxe lorsque l'opération qui a donné lieu à la délivrance de cette facture n'était pas légalement taxable (Cons. d'Etat, arrêt du 27 nov. 1964, Req., n° 54 028, *Société Otto Lazar*).

(2) En droit strict, les assujettis à la T.V.A. sont exclus du régime du forfait, sauf lorsqu'il s'agit de fabricants vendant exclusivement les produits de leur fabrication à des non assujettis à la T.V.A. (Décr. n° 55-465 du 30 avril 1955, art. 17).

(3) L'exonération de ces articles a eu précisément pour but de mettre un terme aux fraudes auxquelles se livraient certains récupérateurs de matières, lesquels mentionnaient sur leurs factures une taxe qu'ils se dispensaient de verser au Trésor et qui n'en était pas moins déduite par leurs clients assujettis.

(4) Voir p. 132.

lorsqu'ils réexportent les objets importés avant toute utilisation en France (par exemple, emballages importés pleins et renvoyés à l'étranger) (Instruction n° 99 du 13 août 1962).

3° Pour en terminer avec les conditions générales des déductions, il nous reste à signaler deux cas particuliers :

1) Dans le premier, la T.V.A., bien que supportée par le produit, n'est pas déductible par l'utilisateur : il s'agit des produits pétroliers ; bien qu'ils soient soumis à la T.V.A. depuis l'entrée en vigueur de l'ordonnance n° 59-109 du 7 janvier 1959, leur utilisation par les assujettis à la T.V.A. n'ouvre droit à aucune déduction (ord. préc., art. 8).

2) Dans le second cas, la déduction a porté temporairement sur un impôt totalement étranger au système des taxes sur le chiffre d'affaires : les assujettis au nouveau régime de la construction immobilière (loi n° 63-254 du 15 mars 1963, art. 27) ont pu déduire de la T.V.A. certains droits d'enregistrement exigibles avant le 1er septembre 1963.

Section II

Modalités générales des déductions

A. — *Déduction taxe sur taxe, sur la base des déclarations mensuelles, avec décalage d'un mois*

1° La déduction admise dans le cadre du régime de la T.V.A. est une déduction « taxe sur taxe ». La taxe ayant grevé les éléments qui ouvrent droit à déduction est déductible de la taxe exigible sur les opérations de l'intéressé.

L'assiette réelle de la T.V.A. est donc imposée par un biais. Elle n'a pas à être dégagée explicitement par un système de déduction « base sur base », tel que celui utilisé dans le calcul du bénéfice passible de l'impôt sur le revenu.

Nous aurons à examiner les conséquences de cette optique fondamentale. Soulignons dès à présent que l'une des conséquences du procédé ainsi retenu est d'annuler en fait les taux préférentiels dont les éléments déductibles ont pu bénéficier aux stades antérieurs : pour un produit fabriqué à partir de matières ayant bénéficié de taux inférieurs à celui applicable au produit fini, c'est de ce dernier taux que se trouveront en définitive grevées les matières utilisées. Nous aurons à revenir sur cette conséquence et à examiner, d'autre part, la situation inverse.

2° La déduction est effectuée sur la base des déclarations mensuelles du chiffre d'affaires taxable, qui ont été aménagées pour recevoir l'indication du montant de la taxe déductible.

Un redevable auquel l'Administration diminue son crédit de taxe n'est pas fondé à demander au juge de l'impôt la restitution du crédit ainsi annulé ; l'imputation n'étant pas soumise à autorisation préalable, il

appartient à l'intéressé de passer outre à la décision d'annulation de crédit et de continuer à opérer les déductions qu'il estime justifiées, quitte à contester le rappel d'impôt qui lui est fait (Conseil d'Etat, arrêt du 13 nov. 1964, Req., n° 58.940, *Sieur Caban*).

Lorsque les taxes déductibles comportent des taux différents, le redevable doit mentionner distinctement sur la déclaration le montant déductible correspondant à chacun de ces taux ; mais ceci ne constitue qu'une règle de déclaration : le total des taxes déductibles — quels que soient leurs taux — n'en est pas moins déduit du total des taxes exigibles au titre du mois en cause, quels que soient le ou les taux applicables aux opérations de l'intéressé.

Les redevables doivent, d'autre part, mentionner sur leurs déclarations la valeur nette (c'est-à-dire T.V.A. déduite) des biens amortissables acquis ; cette indication se fait, comme la déduction, avec décalage d'un mois.

3° La déduction se fait avec décalage d'un mois (*Code Général des Impôts*, art. 273) : la taxe déductible n'est pas celle qui correspond aux factures d'achat ou aux importations du mois au titre duquel le relevé est déposé, mais celle relative aux factures d'achat ou aux importations qui ont été respectivement établies ou réalisées un mois auparavant (pour les importations, on se réfère à cet égard à la date du visa de la déclaration d'importation).

Exemple. — La taxe mentionnée sur les factures d'achat du mois de juillet ne peut être déduite que sur la déclaration déposée en septembre au titre des affaires réalisées en août.

Cette règle de décalage comporte d'ailleurs une modalité particulière lorsque les éléments ouvrant droit à déduction sont des services : pour ce cas, l'article 3, alinéa 1er, du décret 55-687 du 30 juin 1955 (1) a posé en principe que le point de départ du décalage d'un mois serait non pas le mois de la facturation des services, mais le mois où l'intéressé en aurait payé le prix. Cette règle spéciale — source de sérieuses complications comptables pour les assujettis — est motivée par le fait générateur (l'encaissement du prix) particulier à la taxe sur les services (2), les auteurs du décret se refusant à admettre la déduction tant que la taxe n'est pas légalement due par le prestataire de services ; elle est valable même lorsque ce dernier a opté pour la T.V.A. Pour les services importés ou reçus d'une firme étrangère, la déduction est opérée le mois suivant celui de la réception de l'avis d'importation portant mention de la taxe perçue en douane (plans et dessins industriels) ; s'il s'agit de services ne faisant pas l'objet d'un dédouanement (concession de brevets, de droits d'exploitation, etc.), on retient la date du paiement (Instructions n° 195 du 30 juin 1955 et n° 176 du 11 sept. 1959).

(1) Dont on peut se demander s'il n'est pas en contradiction avec les termes de l'article 273 du *Code général des impôts*.

(2) Elle s'applique cependant, même lorsque le prestataire de services a été autorisé à acquitter l'impôt d'après ses débits.

La règle du décalage d'un mois est un produit de l'histoire des taxes sur le chiffre d'affaires ; nous avons vu que ce fut elle qui permit au Trésor, en 1948, de se procurer des ressources exceptionnelles. Elle est source de difficultés de trésorerie pour certains redevables et l'on a déjà envisagé de procéder à sa suppression. Mais cette suppression se heurte à de sérieuses difficultés, car — à défaut de mesure compensatrice — elle exposerait le Trésor à une perte exceptionnelle de ressources, phénomène inverse du surplus acquis en 1948. Aussi l'Administration se borne-t-elle à examiner avec bienveillance les cas particuliers qui lui sont signalés et dans lesquels l'application de la règle du décalage d'un mois constitue, pour les assujettis, « une entrave importante et durable de nature à compromettre la poursuite normale de leur activité commerciale » (réponse ministérielle à M. Diligent, *J.O. Débats A.N.* du 14 déc. 1960, p. 180).

B. — *Déduction immédiate et non limitée dans le temps*

Sous réserve de la règle de décalage précédemment examinée, la taxe, même lorsqu'elle a grevé des éléments amortissables, est déductible immédiatement. Mais cette déduction immédiate n'est pas toujours possible : la taxe exigible sur les opérations du mois en cause n'est souvent pas suffisante pour « éponger » les déductions. Ainsi, il est évident par exemple qu'une société nouvelle qui entreprend la construction et l'équipement d'une usine détient un droit à déduction qui reste théorique tant que les opérations taxables n'ont pas commencé (1).

Il a été précisé à cet égard que la règle du décalage d'un mois constitue un simple minimum et que la déduction peut être valablement opérée au cours des mois suivants dans la limite de la prescription (réponse ministérielle à M. Novat, *J.O. Débats C.R.*, 4 mars 1953, p. 823). De plus, la prescription ne commence, bien entendu, à courir qu'à partir du moment où l'imputation est devenue possible (Instruction n° 5 du 5 janv. 1956) (2).

C. — *Absence de restitution ou de transfert*

L'excédent non déductible du fait de l'insuffisance des opérations taxables afférentes à un mois déterminé peut seulement être reporté sur les déclarations ultérieures jusqu'à épuisement de l'avoir ; il ne peut être ni remboursé, ni transféré à d'autres redevables. Il n'y a que deux exceptions à cette règle (laquelle reste applicable quelle que soit l'ancienneté du crédit que détient l'intéressé) :

(1) Il en va de même lorsqu'une usine est construite par une entreprise précédemment non assujettie à la T.V.A. Par contre, lorsqu'une usine est construite par une entreprise faisant précédemment travailler à façon, la taxe qui grève les nouveaux investissements peut être imputée sur celle exigible lors de la vente des produits transformés par les façonniers.

(2) A l'inverse les assujettis sont tenus de justifier du crédit de déduction dont ils disposent au début d'une période soumise à vérification et la prescription ne s'oppose pas à la rectification éventuelle de l'excédent de taxes déductibles dont dispose un redevable au premier jour de la période non prescrite (Instruction, n° 36 du 27 mars 1961 Conseil d'Etat, 21 déc. 1962, n° 51.339, *Guiard*).

1° La première de ces exceptions ne vise que la déduction « financière » ; elle a été admise en faveur des sociétés qui concentrent les possibilités de plusieurs entreprises. L'article 2 du décret 60-381 du 22 avril 1960 (repris sous l'art. 69 *ter* de l'Annexe III au *C.G.I.*) prévoit, en effet, que les sociétés formées par plusieurs entreprises qui concentrent leurs possibilités d'investissement en vue d'accroître leur productivité, par la construction et l'utilisation en commun d'un ensemble industriel, peuvent, sans attendre le commencement de leurs opérations taxables, être autorisées (1) à transférer provisoirement aux entreprises qui participent à leur création les droits à déduction afférents à leurs acquisitions de biens et de services visés à l'article 267-1-B du *Code Général des Impôts* (investissements et frais généraux).

2° La seconde — et la plus importante — exception concerne les exportateurs. Elle se rattache d'ailleurs à un ensemble de mesures prévues dans le domaine des déductions en faveur des exportateurs, ensemble que nous allons rapidement passer en revue, pour clore ce chapitre préliminaire concernant le régime général des déductions.

D. — *Régime particulier des exportations* (2)

Jusqu'en 1948, le régime suspensif de la taxe à la production permettait d'assurer commodément l'exemption des produits exportés. Avec l'institution du régime des paiements fractionnés, il devint nécessaire de prévoir le remboursement, en faveur des exportateurs, de la taxe acquittée aux stades précédents. De plus, il fut institué un régime d'achats en franchise qui constituait une résurrection partielle du régime suspensif. L'une et l'autre de ces mesures ont été reprises dans le cadre de la T.V.A.

1° *Achats en franchise.*

La réglementation des achats en franchise est actuellement fixée par les articles 266 et 269 du *Code Général des Impôts*, complétés par les articles 24-A à 24-C de l'Annexe IV audit code. L'article 266 autorise les assujettis à la T.V.A. à recevoir en franchise de cette taxe, *dans la limite* (3) *des ventes à l'exportation réalisées au cours de l'année précédente*

(1) L'autorisation est donnée par le ministre des Finances, après avis du Commissariat général au Plan. Les conditions dans lesquelles elle est accordée ont été précisées par une note de la D.G.I. en date du 2 mars 1965 (*Documentation organique*, n° 21.161, § 89).

(2) Nous nous limitons, dans ce qui suit, au problème des déductions, tel qu'il se pose aux exportateurs. Une étude complète de l'exonération attachée aux exportations et des formalités qui la conditionnent, sortirait du cadre de notre sujet. On consultera, avec fruit, à cet égard :

— *La Documentation organique*, n° 21027.

— Les achats en franchise de la T.V.A. par les exportateurs », *Revue des Contributions indirectes*, 1963, n° 152, p. 77.

— « Exportations et T.C.A. », *Cahiers fiscaux du Patronat français*, 1956, n° 16, p. 17.

— « Le remboursement de la T.V.A. à l'exportation », *Revue des Contributions indirectes*, 1962, n° 150, p. 553.

(3) Cette limite constitue le « contingent d'achat en franchise de l'exportateur ».

et portant sur des objets passibles de ladite taxe, les marchandises qu'ils destinent à l'exportation, et l'article 269 leur fait obligation d'adresser à leurs fournisseurs une attestation certifiant que les produits commandés par eux sont destinés à être exportés, en l'état ou après transformation, et comportant l'engagement d'acquitter la T.V.A. au cas où ces produits ne recevraient pas la destination ayant motivé la franchise.

L'attestation est établie en double exemplaire (1). L'un d'eux est classé par le service des Contributions indirectes dans le dossier de l'exportateur qui l'a établie. Le second, visé par ledit service, est remis par l'exportateur à son fournisseur, pour servir de justification à ce dernier.

L'attestation doit être libellée pour un montant déterminé d'achats en franchise, correspondant au « contingent » de l'exportateur (à moins que l'exportateur n'ait présenté une caution illimitée ou garantissant une taxe afférente à un montant supérieur à celui du contingent) (2). En principe, les exportateurs ne doivent recevoir en franchise que les produits destinés à l'exportation. En fait, l'Administration admet que les produits exportés ne soient pas identiquement ceux reçus en suspension de taxe, pourvu que soit respectée la corrélation entre la valeur des achats effectués en franchise et la valeur d'achat des produits vendus à l'exportation. Pratiquement, il est nécessaire de connaître, au début de chaque année, le rapport entre le prix d'achat et le prix de vente des produits exportés. Dans le cas où l'exportateur procède à la fabrication de produits exportés et de produits livrés à l'intérieur, le pourcentage applicable résulte du rapport entre :

— le montant des achats et importations de produits ouvrant droit à la déduction « physique »

— et le chiffre total des ventes de l'année.

L'exportateur ne peut acheter en franchise les biens ouvrant droit à la déduction « financière » (investissements et frais généraux). Mais ces derniers ouvrent droit, le cas échéant, au même titre que les autres éléments déductibles, au remboursement dont il va être question à présent.

2° *Remboursement.*

Dans le mécanisme du remboursement, il faut déterminer tout d'abord le crédit global (C 1) auquel l'exportateur a droit. Ce crédit est bien entendu, représenté comme chez tous les assujettis à la T.V.A. par le total de la T.V.A. ou de la T.P.S. afférentes aux achats (matières premières, investissements, frais généraux) ou aux services déductibles, avec le décalage d'un mois. Il y a lieu ensuite de prendre en considération la T.V.A. éventuellement facturée sur le marché intérieur au cours du mois considéré (T) en vue de procéder à l'imputation.

Si C_1 est inférieur à T, la différence $T - C_1$ est à verser au Trésor.

(1) A l'importation, l'attestation est remplacée par l'avis d'importation, visé par les Contributions indirectes et remis aux Douanes.

(2) Des facilités spéciales ont été accordées, dans ce domaine, aux titulaires de la carte d'exportateur (*Documentation organique*, n° 0653).

Si C_1 est supérieur à T, il reste un solde de crédit C_2, égal à C_1 — T, et il convient alors de déterminer l'avoir remboursable (R).

Cet avoir était primitivement (de 1948 à 1954) représenté par le montant de la taxe ayant grevé les achats de marchandises exportées. Pour permettre l'imputation des investissements et frais généraux, il a été admis que les exportateurs puissent retenir pour établir cet avoir à compter du 1er juillet 1954, la T.V.A. calculée fictivement au taux réel (1) sur la valeur des exportations réalisées au cours du mois (Instruction n° 54 du 21 févr. 1955). Cette règle constituant toutefois un avantage exorbitant pour les marchandises reçues en franchise de taxe, l'Administration a précisé qu'à compter du 1er janvier 1956, l'avoir remboursable résulterait de la multiplication, par le taux réel de la T.V.A., du montant des ventes à l'exportation, diminué du montant des achats en franchise correspondant (Instruction n° 160 du 6 août 1956). Cela dit, l'avoir remboursable (R) doit alors être comparé au crédit (C_2) défini plus haut. Si l'avoir (R) est égal ou supérieur au crédit restant au compte de l'intéressé (C_2), le remboursement est limité à ce crédit et aucun report n'est à effectuer. Si au contraire, l'avoir (R) est inférieur au crédit (C_2), l'exportateur peut non seulement obtenir le remboursement total de cet avoir, mais encore reporter un solde de crédit égal à C_2 — R.

Pour obtenir le remboursement, l'exportateur doit joindre à sa déclaration mensuelle une demande en double exemplaire certifiant que le montant de la taxe déductible figurant sur ses factures d'achat des mois précédents, excède, pour une somme déterminée, la taxe dont il est personnellement redevable. Cette demande doit être appuyée d'un relevé des factures d'achat.

Ainsi, le régime prévu en faveur des exportateurs, s'il est très avantageux pour les intéressés, n'en est pas moins très complexe. Certes, cette complexité est dans une large mesure inévitable, en raison des abus qui se produisent dans ce domaine dès que la législation se fait moins stricte, mais elle prend tout son relief lorsqu'on considère qu'elle s'ajoute pour les intéressés à une réglementation commune très lourde, que nous allons exposer en nous engageant à fond dans l'étude de l'assiette réelle de la T.V.A.

***

E. — *Régime spécial de la Corse*

Il nous reste cependant à dire, au préalable, quelques mots au sujet d'un régime très spécial instauré au profit des *redevables corses*, régime analogue, par certains points, à celui des exportations.

L'article 95 de la loi n° 63-156 du 23 février 1963 a exonéré de la T.V.A. les livraisons de France continentale à destination de la Corse, ainsi que

(1) $\text{Taux réel} = \dfrac{\text{Taux légal}}{100 - \text{Taux légal}}$.

les importations, les ventes et les livraisons dans ce département de certains produits alimentaires de large consommation, matériaux de construction, charbons, engrais, gros matériels agricoles et de certains matériels d'équipement affectés à l'industrie hôtelière et touristique (1).

En fait, le département de la Corse est considéré comme un territoire d'exportation en ce qui concerne les produits en question. Les fournisseurs des produits visés établis en France continentale bénéficient donc, en matière de T.V.A., des avantages attachés à l'exportation de produits taxables ; ils peuvent opérer la déduction ou demander le remboursement de la taxe ayant grevé les marchandises expédiées et le montant des affaires en question est pris en considération pour le calcul du contingent d'achats en franchise prévu en matière d'exportations.

Quant aux fabricants et revendeurs établis en Corse, lorsqu'ils ont la qualité d'assujettis à la T.V.A., ils conservent cette qualité pour les ventes de produits exonérés et ont droit aux déductions — et le cas échéant au remboursement des taxes non imputables — selon la procédure prévue en matière d'exportation. Les assujettis corses qui utilisent les produits exonérés (2), soit comme matières premières dans la fabrication de produits taxés, soit pour les besoins de leur exploitation, peuvent déduire la taxe afférente à ces produits, comme si elle avait été effectivement payée. La taxe déductible à ce titre est calculée en appliquant au prix d'achat, à la valeur d'importation ou à la valeur hors taxe de la « livraison à soi-même » (3), le pourcentage $\frac{t}{100 - t}$ dans lequel t représente le taux de la T.V.A. applicable au produit considéré (Instruction du 2 déc. 1963).

(1) Pour une étude détaillée de ce régime, voir *Documentation organique*, n° 21929.
(2) Qu'ils les aient achetés ou qu'ils les aient fabriqués eux-mêmes.
(3) Cas où l'intéressé a fabriqué lui-même les produits utilisés.

CHAPITRE PREMIER

L'ASSIETTE RÉELLE PROVISOIRE

Dans l'étude de la série de déductions qui aboutissent à dégager indirectement l'assiette réelle provisoire de la T.V.A., nous ne traiterons de la déduction « physique » — que cette taxe a héritée de la taxe à la production — que pour la distinguer de la déduction financière qui constitue réellement l'apport original de la T.V.A. et, par là même, le support des problèmes d'assiette réelle. Ainsi, nous n'énumérerons que les catégories essentielles de biens ouvrant droit à la déduction physique, renvoyant pour le surplus aux ouvrages consacrés à la taxe à la production (1) dans le cadre de laquelle la définition des éléments déductibles à ce titre constituait l'une des principales sources de litiges.

Le plan du présent chapitre sera, par conséquent, axé sur la déduction financière. Après avoir (Section I) distingué les deux sortes de déductions, nous examinerons (Section II) le champ d'application de la déduction financière et enfin la réglementation du pourcentage de déduction propre à cette dernière. Ce pourcentage fait toutefois l'objet d'une quatrième section ; nous avons en effet estimé utile, pour alléguer l'exposé, de regrouper dans une Section III divers cas particuliers concernant les éléments déductibles et dont la réglementation est particulièrement détaillée.

Section I

La partie physique de la déduction distinguée de sa partie financière

Avant de délimiter les éléments entrant dans la déduction physique, il nous a paru utile d'exposer l'intérêt pratique de cette délimitation et de s'interroger sur son opportunité.

(1) Notamment : J. Patouillet, *Code des T.C.A.*, Editions « Impôts et Sociétés », 1948.

Sous-Section I. — Raisons d'être et inconvénients de la distinction

A. — *Raison historique de la distinction*

La distinction qu'il faut opérer entre la déduction physique et la déduction financière est, certes, motivée par l'inspiration différente qui est à la base de ces deux catégories de déductions. Mais il n'eût pas été impossible de concevoir un système dans lequel elles se fussent trouvées fusionnées. Force est donc de constater que la distinction est avant tout une survivance historique : elle provient de ce que la T.V.A., au lieu d'avoir été introduite dans notre législation comme une construction réellement originale, a superposé sa réglementation propre à celle qui caractérisait la taxe à la production. En d'autres termes, notre législation actuelle se compose de couches successives telles que celles dont les géologues ont à connaître. Il faut voir là une des manifestations de cette prudence du législateur, que nous avons déjà soulignée. L'idée de ménager la possibilité d'un éventuel retour en arrière n'était peut-être pas non plus totalement étrangère à une telle manière de procéder. Quels que soient les avantages de cette prudence, il est certain qu'elle a miné le système à sa base, en laissant subsister une distinction fondamentale dont l'intérêt pratique, eu égard au droit positif actuel, est — hélas — évident.

B. — *Intérêt pratique de la distinction*

Redevables et vérificateurs ne peuvent manquer d'avoir les yeux fixés sur cette distinction fondamentale, car le régime de la déduction physique diffère assez sensiblement de celui de la déduction financière. Comme nous le verrons, en effet :

1° *Le pourcentage de déduction* (règle du prorata) ne joue pas en matière de déductions physiques. Les matières taxées incorporées dans une fabrication exonérée n'ouvrent jamais droit à déduction, même lorsque l'intéressé exerce par ailleurs une activité taxable. Le pourcentage éventuellement applicable dans ce dernier cas — nous aurons à y revenir — en matière de déduction physique, lorsqu'il n'est pas possible de discriminer autrement les matières utilisées, est tout à fait distinct du pourcentage de déduction à retenir en matière de déduction financière.

2° *La notion de « livraison à soi-même »* taxable n'intervient que pour les éléments relevant de la déduction financière, non pour ceux relevant de la déduction physique.

3° Enfin, les *règles applicables en cas de début ou cessation d'activité taxable* ne sont pas les mêmes selon qu'il s'agit de la déduction physique ou de la déduction financière.

Enumérer ces différences de régime, c'est faire toucher du doigt les inconvénients de la distinction.

C. — *Inconvénients de la distinction*

La distinction dont nous venons d'examiner l'intérêt pratique est constitutive de deux catégories fondamentales qui se superposent à celles des éléments « déductibles » et « non-déductibles ». Le redevable doit savoir, non seulement si un élément donné ouvre ou non droit à déduction mais encore suivant quel régime se fera la déduction. La T.V.A. qui devait simplifier sur ce point le régime de la taxe à la production (1) a, en fait, tout en suscitant de nouveaux problèmes de frontière tenant à la limitation de la déduction financière, laissé subsister la plupart de ceux qui se posaient en matière de taxe à la production (2).

Il est vrai que ces derniers problèmes ont, dans le système de la T.V.A., un caractère moins brûlant : dès lors que les investissements et frais généraus sont admis au bénéfice de la déduction, il s'agira en général non plus de savoir si l'élément dont le caractère de matière première ou d'agent de fabrication est contesté, ouvre ou non droit à déduction, mais simplement quel est son régime de déduction.

Les droits en jeu sont, de ce fait, moins importants. Mais cette constatation, toute empreinte de relativité, n'empêche pas que l'intérêt pratique de la distinction reste suffisant pour motiver des discriminations compliquées. Ainsi, lorsqu'elle est utilisée comme force motrice dans des opérations de fabrication, l'électricité relève de la déduction physique ; elle relève de la déduction financière lorsqu'elle est utilisée pour l'éclairage ou le chauffage des locaux ou encore comme force motrice dans des opérations non-indispensables à l'acte de production ; lorsque le redevable n'a pas fait installer de compteurs permettant de déterminer les quantités se rapportant à chaque destination, il lui faut effectuer les discriminations utiles « sous sa propre responsabilité et sous réserve du contrôle » (3). (Instruction n° 176 du 11 sept. 1959). D'autre part, l'intérêt pratique de la distinction reste suffisant pour motiver, encore aujourd'hui, des litiges sur la frontière même de la déduction physique, car cette frontière, que nous allons examiner à présent, est suffisamment imprécise pour provoquer des appréciations divergentes.

Sous-Section II. — Eléments relevant de la déduction physique

Selon l'article 267-1 A *du Général des Impôts*, la déduction physique concerne :

(1) On sait que, dans la conception de M. Lauré, les déductions étaient générales et uniformes.

(2) Sous réserve de la disparition, déjà signalée dans la partie historique, des théories concernant les « produits de consommation rapide » et les « outillages spéciaux ».

(3) Ce qui signifie qu'il devra, en fait, effectuer ses calculs sur la base de la consommation présumée des matériels utilisés et conserver bien entendu une trace de ces calculs en vue du contrôle. C'est là un des multiples cas où une pièce extra-comptable interviendra dans la détermination de l'assiette réelle.

— les matières premières et agents de fabrication utilisés pour la fabrication de produits soumis à la T.V.A. ;

— les objets ou produits revendus en l'état à des assujettis à la T.V.A. ou à l'exportation.

Les *matières premières* sont les matières ou produits qui entrent intégralement ou pour partie de leurs éléments dans la composition de produits ultérieurement passibles de la T.V.A. ou exonérés de cette taxe parce que livrés à l'exportation.

Il s'agit donc de matières qui se retrouvent en tout ou partie dans le produit fini, qui s'intègrent à celui-ci.

Entrent dans cette catégorie :

— les matières premières brutes ou ouvrées utilisées par les producteurs dans leurs fabrications ;

— les produits semi-ouvrés recevant un complément de main-d'œuvre ;

— les pièces détachées incorporées dans un produit constituant par lui-même un produit fini ;

— les produits finis acquis par des commerçants ayant la qualité de producteurs du fait qu'ils donnent à ces produits leur présentation commerciale définitive ;

— les emballages vendus perdus facturés globalement avec une marchandise soumise à la T.V.A. (Conseil d'Etat, arrêt du 29 juin 1964, req. n° 59-383, *Sté des Etablissements Maurice Daniel*) ;

— les matériaux et produits utilisés dans des travaux immobiliers soumis à la T.V.A.

— les matériaux et produits utilisés dans des travaux immobiliers soumis à la T.V.A.

Les agents de fabrication sont les matières ou produits qui ne constituent pas un outillage et qui, normalement, sans entrer dans le produit fini, sont détruits ou perdent leurs qualités spécifiques au cours d'une seule opération de fabrication. Entrent, par exemple, dans cette catégorie :

— les explosifs ;

— l'acide sulfurique servant au décapage des métaux ;

— les détersifs utilisés dans l'industrie (chlore, soude...) ;

— les produits d'ensimage ;

— le carbure de calcium, l'acétylène, l'oxygène ;

— la vapeur, le gaz, l'électricité utilisés comme agens de fabrication (traitement thermique, chimique, force motrice) ;

— les produits mis en œuvre et dont la régénération constitue une opération importante et distincte de l'opération de fabrication à laquelle ils concourent (notamment : Conseil d'Etat, arrêt du 24 févr. 1965, Req. n° 52-425).

On conçoit que la discrimination des agents de fabrication et des produits d'entretien (dont les redevables ont d'ailleurs du mal à admettre

qu'ils suivent des régimes différents) soit parfois délicate. Il en est de même dans des cas où l'agent de fabrication est très voisin de l'outillage.

Comme toute discussion de frontière, celle-ci devient parfois byzantine. Ainsi, par exemple, relèvent de la déduction physique :

— les bois de mines ou bois de taille et les boulons d'ancrage utilisés pour le soutènement des chantiers d'abattage, des galeries provisoires et « chambres de dépilage », dans les industries minières (Conseil d'Etat, 10 déc. 1958, nos 34.478 et 41.170), sous réserve qu'au cours du remblayage et du foudroyage, ils soient rendus définitivement inutilisables (lorsque tel n'est pas le cas (1), ce n'est plus la déduction physique, mais la déduction financière qu'il y a lieu d'appliquer : Instruction nº 179 du 17 août 1959) ;

— les boulets de fonte et d'acier, ainsi que les cylindres dits « cylpebs » utilisés dans la fabrication du ciment en vue de broyer et pulvériser le ciment par écrasement et frottement, dès lors qu'ils subissent une usure rapide atteignant 2,5 kg par tonne de ciment et que la poussière d'acier et de fonte produite par ces opérations, exécutées dans des récipients clos, s'incorpore au ciment, seuls les éclats de métal étant ensuite éliminés par tamisage ; peu importe que la proportion de métal mêlé au ciment soit peu importante et que l'incorporation du métal soit intentionnelle ou non (Conseil d'Etat, 6 mars 1961, nº 48.539).

Au contraire, n'entre pas dans le champ de la déduction physique :

— le carbonate de soude utilisé en papeterie pour l'extraction de la cellulose de l'alpha, dès lors qu'il est récupéré dans la proportion de 65 à 70% (Conseil d'Etat, 18 févr. 1963, nº 53.381) ;

— les formes en aluminium destinées à la fabrication des chapeaux, bien qu'elles soient abîmées au bout d'un certain nombre d'opérations de fabrication (Réponse ministérielle à M. Davoust, *J.O. Débats A.N.*, 23 janv. 1965, p. 126).

Bien entendu, relèvent de la déduction physique les *produits finis* revendus sans transformation, dans les cas où cette revente est soumise à la T.V.A. (obligatoirement ou par option) ou faite à l'exportation.

Soulignons également que la discrimination se réfère à la nature des éléments déductibles et non à la taxe qu'ils ont supportée. Ainsi la déduction de la T.P.S. facturée par les redevables, normalement assujettis à la T.V.A., mais qui ont opté pour la première de ces taxes s'effectue selon les règles de la déduction physique si les produits livrés constituent des éléments répondant à la définition ci-dessus et selon les règles de la déduction financière dans le cas contraire (Instruction nº 176 du 11 sept. 1959, Chap. II, 3, a, Solution implicite).

***

(1) Exemple : éléments servant au boisage et au soutènement des galeries permanentes et *semi-permanentes* (Instruction nº 179 précitée).

Ainsi que nous l'avons annoncé en examinant l'intérêt pratique de la distinction entre la déduction physique et la déduction financière, le *pourcentage* utilisé pour cette dernière déduction n'est pas applicable en matière de déduction physique.

Il est prévu dans ce domaine que la taxe afférente aux matières premières et agents de fabrication utilisés à la production simultanée de produits taxables et de produits exonérés (1) ne peut être déduite que proportionnellement aux quantités obtenues de produits passibles de la T.V.A. livrés à l'intérieur ou exportés. Lorsqu'un pourcentage quantitatif ne peut être établi, le rapport des valeurs peut lui être substitué, « sous la responsabilité du redevable et sous réserve des droits de contrôle de l'Administration » (Instruction n° 47 du 13 mars 1957).

Ici encore nous nous trouvons en présence de cas où des éléments intervenant dans la détermination de l'assiette réelle de la T.V.A. doivent, en fait, être consignés par le redevable sur des pièces extra-comptables.

Toutefois, si les produits exonérés sont obtenus au cours de la fabrication de produits taxables — dont ils ne constituent que le résultat accessoire — la taxe ayant grevé les matières premières et produits assimilés est totalement déductible (Instruction n° 176 du 11 sept. 1959). Ceci intéresse notamment les industries qui obtiennent, en sous-produits, des aliments du bétail.

***

Des difficultés de discrimination se produisent également chez certains négociants partiellement assujettis à la T.V.A. (dits négociants-producteurs). Lorsqu'ils ne peuvent différencier les produits destinés à être vendus avec paiement de la T.V.A., ceux-ci peuvent appliquer l'un ou l'autre des systèmes ci-après (déjà prévus en matière de taxe à la production) :

A. — Ne pas déduire la taxe mentionnée sur les achats d'éléments ouvrant droit à la déduction physique.

— Calculer la taxe déductible, au fur et à mesure des opérations assujetties à la T.V.A., sur la base du prix d'achat (2) de ces opérations, recons-

(1) A noter que dans un arrêt du 11 mars 1964, Req. n° 25 612 (*Société des Ateliers et Chantiers de la Seine-Maritime*), le Conseil d'Etat a jugé que les agents de jabrication ouvraient droit à déduction de la taxe à la production même lorsque les produits fabriqués n'étaient pas passibles de la taxe. Cette solution ne vise que les agents de fabrication, au sens défini plus haut et non pas les matières premières, pour lesquelles l'article 267-1 *a*, 1er alinéa du *C.G.I.* dispose expressément qu'elles n'ouvrent droit à déduction que si elles entrent dans la composition de produits ou objets passibles de la T.V.A. *A priori*, cette jurisprudence semble conserver sa valeur sous le régime de la T.V.A., puisque le texte de l'article 267-1 *a*. 2e alinéa du *C.G.I.* qui régit la déduction physique en matière de T.V.A. est rédigé dans les mêmes termes que l'article 9 *a*, 2e alinéa de l'ancien *Code des T.C.A.* sur lequel a statué l'arrêt. Mais l'administration s'est prononcée en sens contraire ; elle a précisé que, sauf nouvelle décision du Conseil d'Etat, elle rejettera les requêtes formulées en cet objet par les redevables (Note D.G.I. du 28 déc. 1964).

(2) Plus exactement : du prix des éléments entrant dans le cadre de la déduction physique.

titué à l'aide d'un pourcentage approprié. La taxe ainsi calculée est déductible *sans* le décalage d'un mois.

B. — Appliquer le système inverse du précédent, c'est-à-dire :

— Déduire (avec décalage d'un mois) la taxe afférente à tous les achats d'éléments entrant en principe dans le cadre de la déduction physique.

— Reverser, au fur et à mesure des opérations *non* assujetties à la T.V.A., la taxe correspondant au prix d'achat de ces opérations, reconstitué selon le même principe que dans le système A.

Ces modalités forfaitaires ne visent que la déduction physique (la déduction financière s'applique à ces redevables selon les mêmes règles qu'aux autres assujettis). Elles sont d'ailleurs moins forfaitaires qu'il n'y paraît. L'Administration exige en effet le recours à des pourcentages serrant la réalité de très près, elle impose en outre aux intéressés une régularisation annuelle tendant à aboutir autant que possible aux mêmes résultats que ceux qu'eût donnés la discrimination des achats prévue dans le système légal.

Pour toutes ces raisons, les systèmes A et B des « négociants-producteurs » — qui ne manquent pas d'ingéniosité — sont assez délicats à appliquer (MM. Ouzeneaux et Mahe ont pu leur consacrer, sous le titre *La T.V.A. chez le négociant producteur* un ouvrage très pratique de 214 pages (1) et il n'est pas rare que les redevables entrant *a priori* dans le champ de ces systèmes préfèrent se soustraire à toute difficulté en exerçant l'option pour la T.P.S. (*C.G.I.*, art. 270 *ter*) laquelle permet aux redevables dont le chiffre d'affaires soumis à la T.V.A. et à la T.P.S. n'a pas dépassé 400.000 F au cours de l'année précédente, de remplacer la T.V.A. et ses problèmes d'assiette réelle par une taxe de 8,50% appliquée au chiffre d'affaires.

Signalons encore une variante du système « A » des « négociants-producteurs » : le régime forfaitaire des opticiens et pharmaciens. Dans ce régime (facultatif), les déductions physiques sont remplacées par un abattement de 60% (opticiens) ou de 50% (pharmaciens) qui tient lieu, en même temps, de la réfaction prévue en matière de ventes au détail (2).

Les intéressés restent, par contre, soumis au régime de droit commun en ce qui concerne la déduction financière.

Il nous reste, pour en terminer avec la déduction physique, à examiner quelques cas particuliers :

1° Pour les *prestataires de services* qui ont opté pour la T.V.A., les matières premières, produits finis et agents de fabrication indispensables à leurs opérations suivent le régime de la déduction physique. Il en est

(1) Voir également l'excellent article « Négoce et T.V.A. » publié par la *Revue des Contributions indirectes*, 1954, n° 68, p. 19 et dans la même Revue (1955, n° 78, p. 27) : « Les diverses options offertes aux redevables des T.C.A ».

(2) Le régime des abattements de 60% et 50% résulte d'une simple tolérance de l'Administration qui se réserve le droit d'appliquer des abattements inférieurs dans certains cas particuliers ; de son côté, le redevable conserve bien entendu le droit de s'en tenir au régime légal.

ainsi, par exemple, des pièces détachées et fournitures accessoires utilisées dans une réparation mobilière. Par contre, relèvent selon l'Administration de la déduction financière, non seulement les investissements et frais généraux proprement dits, mais également les services rendus par les sous-traitants (1) (Instruction n° 4 du 18 janv. 1960). Cette position est sans doute conforme à la lettre de l'article 267 du Code, mais elle nous paraît peu en harmonie avec la logique du système (2) ; l'assujettissement obligatoire des services à la T.V.A. — actuellement en projet — permettrait sans doute de mettre fin à cette discordance.

2° Dans un cas analogue, celui des *travaux à façon*, il est admis par contre que ceux-ci, bien que constituant des services rendus, relèvent, chez les donneurs d'ouvrage, de la déduction physique (3) (Instruction n° 176 du 11 sept. 1959). Cette solution est parfaitement logique : le service rendu s'incorpore au produit façonné.

3° De même, les *entrepreneurs de travaux immobiliers* peuvent déduire selon les règles de la déduction physique la T.V.A. afférente aux travaux immobiliers sous-traités, même si le sous-traitant ne fournit aucun matériau (Instruction n° 176 préc.).

C'est l'assujettissement obligatoire des travaux immobiliers — même sans matériaux — à la T.V.A. qui a sans doute conduit l'Administration à retenir dans ce cas une solution différente de celle concernant les services sous-traités. Mais la discordance entre les deux solutions n'en heurte pas moins la logique. Elle fait ressortir à quel point la distinction entre la déduction physique et la déduction financière peut confiner à l'arbitraire dans des cas limites. En réalité du point de vue purement « physique » les trois cas examinés ci-dessus sont analogues en tous points et devraient recevoir des solutions identiques.

***

Nous avons ainsi fait, sommairement, le tour de la déduction physique, qui conserve son importance et ses difficultés bien que celles-ci aient été financière.

Section II

Eléments ouvrant droit à la déduction financière

L'excès de catégories, sur lequel nous avons attiré l'attention en distinguant la déduction physique de la déduction financière, nous allons le

(1) Sans distinguer selon que ceux-ci payent la T.V.A. ou la T.P.S.

(2) En réalité le cas des services sous-traités (incorporés, bien qu'immatériellement, au service global) nous semble plus voisin de l'incorporation physique que de l'incorporation financière.

(3) Ce qui n'empêche que le décalage d'un mois applicable à la déduction se compte comme pour tous les services rendus, à partir de la date de paiement du prix de façon (Instruction du 30 nov. 1964).

retrouver à l'intérieur même de cette dernière catégorie. Il nous faudra ici encore envisager distinctement des groupes d'éléments suivant des régimes différents :

— Il y a lieu tout d'abord de distinguer les biens amortissables (investissements proprement dits) de ceux qui ne le sont pas (frais généraux) : les biens amortissables sont soumis à la régularisation ultérieure des déductions, régularisation dont le mécanisme sera étudié dans le chapitre II, consacré à l'assiette réelle définitive de la T.V.A.

— Parmi les frais généraux, il faut distinguer ceux qui constituent des biens de ceux qui sont des services. Nous avons vu que les services sont soumis à une modalité particulière de la règle de décalage d'un mois. La première de ces deux distinctions ne soulève pas de difficultés particulières, puisqu'elle doit êtrefaite de toute manière pour l'impôt sur les revenus.

Les conflits qui peuvent se produire dans ce domaine ne sont donc pas particuliers à la T.V.A., et sont d'ailleurs difficilement évitables. S'ils soulèvent encore des difficultés au moment des vérifications fiscales (1), une jurisprudence assez bien établie n'en est pas moins la source d'une certaine stabilité dans ce domaine. Particulière, par contre, à la T.V.A. est la discrimination entre les services et les frais généraux constituant des biens. Bien que motivée par le souci d'une corrélation entre paiement et déduction de la taxe, cette subdivision aurait, semble-t-il, dû être évitée, dans un but de simplification de la tâche des redevables.

Notre plan, s'il distingue nettement les biens des services, nous a paru, dans le but de clarifier l'exposé, pouvoir insister inégalement sur la délimitation des biens amortissables, délimitation qui relève — comme dit — davantage de la technique de l'impôt direct que de celle de la T.V.A. Tout en faisant, dans toute la mesure de l'utile, la distinction entre les divers groupes d'éléments, il nous a paru opportun, bien que cela rende inévitables certaines répétitions de dégager d'abord clairement (1re Sous-Section) la définition générale des éléments ouvrant droit à la déduction financière ; cette définition permet en effet de résoudre des cas particuliers qui n'ont pas reçu de solution officielle. Dans la deuxième sous-section, nous étudierons l'application que ces principes ont reçue jusqu'à présent en doctrine et en jurisprudence, étant bien entendu que les solutions ainsi rapportées n'ont aucun caractère exhaustif (en raison de la très grande variété des formes d'activité, il est bien évident qu'aucune liste limitative d'éléments ouvrant droit à déduction ne peut être établie).

(1) L'Administration a par exemple été amenée à préciser que les travaux immobiliers qui constituent des aménagements nouveaux donnant une plus-value aux immeubles sont à considérer comme des investissements amortissables, alors que les travaux qui n'ont pour objet que la simple remise en état des immeubles sont à classer parmi les frais généraux (Letter D.G.I. du 11 janv. 1960).

Sous-Section I. — Définition générale des éléments déductibles

A. — *Principe général de déductibilité*

Qu'il s'agisse des biens (amortissables ou non) ou des services, les textes en vigueur procèdent en posant un principe de déductibilité assorti d'un certain nombre d'exclusions. Bien que ces exclusions soient relativement étendues, la déduction constitue donc la règle générale et, par conséquent, les cas douteux doivent, la loi fiscale appelant au surplus une interprétation stricte, être réglés dans le sens de la déductibilité.

1° *Biens.*

Ouvrent en principe droit à déduction tous les biens acquis « pour les besoins de l'exploitation » (*C.G.I.*, art. 267-B-a).

Soulignons le caractère général de cette définition. La déduction concerne tous les biens (amortissables ou non) acquis pour les besoins de l'entreprise et ne faisant pas l'objet d'une exclusion particulière. Nous estimons d'ailleurs que le terme « besoin » doit être pris dans son sens le plus large et non pas être interprété restrictivement comme un synonyme de « nécessité ». Il faut à cet égard faire la part du pouvoir d'appréciation du chef d'entreprise et tenir compte des impératifs d'une gestion dynamique (1).

2° *Services.*

Le même caractère de généralité se retrouve dans la définition des services déductibles : Tous les services rendus « pour les besoins de l'exploitation » (*C.G.I.*, art. 267 B-b), et ne faisant pas l'objet d'une exclusion particulière ouvrent en principe droit à déduction. Pour les services, comme pour les biens, la condition fondamentale et générale de déductibilité est donc l'affectation aux besoins de l'exploitation. Cette condition est la source d'une première série d'exclusions.

B. — *Catégories non déductibles*

1° *Biens.*

1) *Exclusions résultant de la condition générale à laquelle est subordonnée la déduction.* — La condition d'affectation aux besoins de l'exploitation exclut, à juste titre, du bénéfice de la déduction tous les biens affectés aux besoins personnels du redevable.

Par exemple, lorsque le redevable utilise pour le chauffage de son logement le même charbon que celui servant au chauffage de ses locaux professionnels (notamment en cas de chauffage central desservant les

(1) Cf. à cet égard : G. EGRET, « La jurisprudence sur les déductions financières » *Revue Fiduciaire*, 1963, n° 422, p. 17.

deux catégories de locaux), il doit exclure de la déduction la partie de ce combustible qui peut être considérée comme consommée pour le chauffage des locaux d'habitation. La discrimination se fera sous sa responsabilité et sous réserve des contrôles fiscaux qui, dans les domaines de ce genre, prennent figure de marchandages.

De même sont exclus de la déduction « tous les biens acquis par l'entreprise pour les besoins personnels de ses membres ». Sont visés par cette exclusion, selon l'Administration, les biens affectés aux services sociaux non obligatoires, aux crèches, aux écoles, aux arbres de Noël... en bref à tout ce que l'on a coutume d'appeler le paternalisme.

On peut discuter sur le point de savoir si cette exclusion est conforme au texte. Le Conseil d'Etat aura à juger si la notion d'affectation aux besoins de l'exploitation doit recevoir ou non une interprétation restrictive. A l'inverse, les biens affectés à des services sociaux *obligatoires* sont admis au bénéfice de la déduction (1). Nous exposerons plus loin quelques applications de ce principe.

Pour renforcer les exclusions ci-dessus, l'Administration, très méfiante sur ce point, ajoute dans ses instructions que, pour ouvrir droit à déduction, les acquisitions doivent correspondre à des « usages normaux et réels de l'entreprise ».

Ainsi, l'attention des vérificateurs se porte tout particulièrement sur les acquisitions portant sur des biens qui sont normalement destinés à un usage privé.

En cas de litige dans ce domaine, la charge de la preuve incombe bien entendu au redevable. Celui-ci doit, le cas échéant, apporter la preuve de l'affectation réelle des biens aux besoins de l'exploitation, puisque c'est à une telle affectation qu'est subordonné le droit à déduction. Toute déduction injustifiée donne lieu à un rappel de la taxe, assorti des pénalités habituelles (2).

2) *Exclusions expresses.* — Sont expressément exclus du bénéfice de la déduction (*Code Général des Impôts*, Annexe III, art. 69-G) :

... les immeubles, autres que les bâtiments et locaux à usage industriel ;

...les véhicules, autres que les moyens internes de manutention, servant au transport des personnes et des marchandises ;

... les objets de mobilier.

***

Appliquant à ce domaine la théorie de l'accessoire, l'Administration estime que les accessoires, produits divers ou éléments acquis pour l'entretien ou le fonctionnement des biens exclus sont également exclus du bénéfice de la déduction. L'exclusion porte ainsi, selon elle, non seulement sur les biens eux-mêmes, mais aussi sur tous les produits ou objets dont

(1) Voir notamment à ce sujet : « La T.V.A. instrument de l'amélioration des conditions de travail », *Bulletin de Documentation pratique des T.C.A.*, 1962, n° 1.

(2) Cf. *Documentation organique*, n° 0290.

l'emploi se rattache à l'usage de ces biens (par exemple : pneumatiques, pièces de rechange, produits d'entretien d'automobiles, peinture utilisée pour la réfection d'un local commercial...) : Instruction n° 248 du 13 septembre 1954. La légalité de cette doctrine ne nous paraît pas indiscutable. Relativement défendable lorsqu'il s'agit effectivement d'accessoires de biens exclus (un moteur d'automobile par exemple), c'est-à-dire en somme de produits normalement destinés à être « physiquement » incorporés à ceux-ci, elle l'est beaucoup moins lorsqu'il s'agit de produits d'entretien (1). Il y a là une belle source de litiges entre l'Administration et les redevables, d'autant plus que la discrimination des produits affectés respectivement aux biens déductibles et aux biens exclus ne va pas toujours sans difficultés. L'Administration a été amenée à préciser à cet égard que lorsque des pièces de rechange, des matériaux et des fournitures (boulons, rivets, peintures, etc.) sont indifféremment utilisés à la réparation et à l'entretien de biens exclus et de biens ouvrant droit à déduction, sans qu'il soit possible de connaître leur destination au moment de l'achat, les assujettis peuvent déduire la taxe dès l'acquisition de ces biens, à charge de reverser en fin d'exercice la taxe relative aux quantités utilisées à des affectations exclues (Instruction n° 288 du 31 oct. 1955). Le moins que l'on puisse dire est que cette discrimination — qui, une fois de plus, nécessite l'établissement de pièces extra-comptables destinées à servir de justification en cas de contrôle — nécessite une bonne organisation des services administratifs de l'entreprise.

3) *Exclusions résultant de la non taxation des biens.* — Nous ne mentionnons que pour mémoire cette catégorie d'exclusions, que nous avons traitées — de même que celle visant les produits pétroliers, qui se rattache à une idée voisine (2) — dans les commentaires consacrés aux règles générales qui gouvernent les déductions.

2° *Services.*

1) *Exclusions résultant de la condition générale à laquelle est subordonnée la déduction.* — Sont exclus de la déduction tous les services qui ne correspondent pas aux besoins normaux de l'exploitation. Par exemple, l'Administration considère comme exclus les travaux d'horticulture effectués dans les cours d'usine, même si ces travaux sont prescrits par le ministère de la Construction (Instruction n° 36 du 27 mars 1961).

L'article I^er^-2° du décret 55-568 du 30 juin 1955 (codifié sous l'article 69-H de l'Annexe III au *C.G.I.*) a d'ailleurs pris la précaution d'exclure expressément du bénéfice de la déduction les « services consistant dans la fourniture de soins personnels ». L'Administration a précisé à cet égard qu'il y a lieu d'écarter de la déduction les dépenses prises en charge par l'entreprise et se rapportant à des soins personnels fournis à ses dirigeants

(1) Signalons au passage que l'essence et l'huile consommées par les automobiles sont à l'abri de cette discussion, puisque les produits pétroliers n'ouvrent jamais droit à déduction chez leur utilisateur.

(2) La T.V.A. frappant lesdits produits s'apparente, en fait, à une taxe unique.

et à ses employés, dès l'instant où ces soins ne sont pas prescrits par la législation du travail (Instruction n° 176 du 11 sept. 1959). Nous retrouvons ici une idée analogue à celle qui a conduit à refuser la déduction en ce qui concerne les biens affectés à des services sociaux facultatifs. Ici, l'exclusion n'est guère discutable puisqu'elle est conforme à la lettre de l'article I^er^-2° du décret précité.

2) *Exclusions expresses.* — Ont été exclus de la déduction par le décret 55-196 du 3 février 1955 (*Code Général des Impôts*, Annexe III, art. 69-H) les services bancaires se rattachant aux placements en titres ou en métaux précieux et aux locations de coffre-forts dans les banques. Cette exclusion s'ajoute à l'exclusion plus générale des opérations bancaires effectuées pour le compte des dirigeants de l'entreprise (exclusion résultant de la condition générale d'affectation aux besoins de l'exploitation). Une exclusion expresse vise par ailleurs les « transports de personnes et les opérations auxiliaires à ces transports » (*Code Général des Impôts*, Annexe III, art. 69-H) (1). D'autre part, sont exclus « les services s'appliquant aux biens visés à l'article 69-G » de l'Annexe III du *C.G.I.*, c'est-à-dire toute les dépenses occasionnées, à un titre quelconque, par l'achat, la location, la réparation, l'entretien, le fonctionnement etc. des biens expressément exclus du bénéfice de la déduction (véhicules, immeubles, non industriels, objets de mobilier) : *Code Général des Impôts*, Annexe III, article 69-H. Exemple : la taxe facturée par les transitaires en douane n'est déductible que dans la mesure où les opérations de transit portent sur des biens déductibles.

Cette exclusion s'inspire de la théorie de l'accessoire, appliquée également aux biens ; elle est cependant, ici, à l'abri de toute discussion, puisqu'elle a été inscrite dans un texte réglementaire. Bien que non visées expressément par les textes réglementaires, sont exclues également, selon l'Administration, toutes les dépenses afférentes à des *services* exclus de la déduction.

Par tolérance, depuis le 1^er^ juin 1958, la taxe facturée par le bailleur au titre de la *location de biens exclus* est déductible par le preneur dans les conditions de droit commun. On a voulu ainsi mettre fin à une discrimination délicate dans le cas de location (de fonds de commerce (2), d'usine, de stand publicitaire, notamment) comportant des biens exclus et des biens ouvrant droit à déduction. Mais cette tolérance ne vise que les locations portant sur des biens expressément exclus de la déduction : elle ne peut avoir pour effet de remettre en cause la condition générale d'affectation aux besoins de l'exploitation ; ainsi les locations effectuées pour les besoins des dirigeants ou du personnel de l'entreprise restent exclues de la déduction (Instruction n° 176 du 11 sept. 1959 et n° 4 du 18 janv. 1960).

(1) En étudiant les applications des principes généraux concernant les éléments déductibles, nous verrons que cette exclusion est assortie d'une exception concernant le transport de la main-d'œuvre.

(2) Ainsi, par exemple, l'entreprise industrielle qui prend en location un fonds de commerce de détail pour écouler une partie de sa production peut déduire la T.P.S. ayant grevé cette location (Réponse ministérielle à M. Kroepfle *J.O. Débats Q. N.*, 19 sept. 1964, p. 3850).

Il semble, d'autre part, que la tolérance en question ne s'applique pas aux locations d'automobiles en raison de l'exclusion expresse concernant les transports de personnes.

Enfin, dans le même souci d'éviter des discriminations délicates, il est admis que la taxe afférente à certains frais est déductible alors même que ceux-ci se rapportent à des locaux administratifs ou commerciaux exclus de la déduction. Il en est ainsi :

— pour les frais de chauffage et d'éclairage ;

— pour les opérations d'entretien courant telles que nettoyage, balayage des locaux, cirage, dépoussiérage des meubles, etc. (Instruction n° 176 d 11 sept. 1959).

Des mesures de ce genre sont hautement louables et il est à souhaiter que l'Administration aille plus loin dans cette voie — chaque fois qu'il est possible de le faire sans compromettre sérieusement les intérêts du Trésor— afin de simplifier, dans toute la mesure du possible, la tâche des assujettis.

3) *Eléments non taxés.* — Ainsi que nous l'avons déjà signalé en examinant les règles générales des déductions, le seul fait de leur assujettissement à la taxe locale au taux majoré a pour conséquence que les spectacles, la consommation sur place et la fourniture de logement soient exclus du bénéfice de la déduction, sans qu'il ait lieu de se préoccuper de savoir s'ils sont ou non affectés aux besoins de l'exploitation. Ainsi se trouvent exclus dans tous les cas : les frais d'hôtel, de restaurant, de représentation, de réception. De même, puisque la déduction ne peut porter que sur la T.V.A. ou la T.P.S., les services exonérés de ces taxes n'ouvrent bien entendu droit à aucune déduction.

C. — *Possibilité d'exclusion, par décrets, de certains secteurs d'activité*

(Loi du 10 avril 1954, art. 8, § 3 modifié par l'article 39 de l'Ordonnance 58-1374 du 31 décembre 1958)

Certaines catégories d'entreprises, même remplissant les conditions prévues, pourraient être exclues par décret du bénéfice des déductions. En fait aucun décret de cette nature n'a été publié à ce jour.

En faisant application de cette mesure, qui « double » en quelque sorte la possibilité qu'il a de soumettre certains produits à des taux majorés, le Gouvernement pourrait pénaliser certaines activités jugées peu souhaitables du point de vue économique (on a cité par exemple à cet égard le cas de la fabrication du chewing-gum, produit considéré comme superflu).

Les gouvernants pourraient même, en faisant une application systématique de cette disposition faire de la déduction une faveur réservée à des branches d'activité dont le développement est voulu par les planificateurs. Cette notion de sélectivité, qui séduit certains auteurs (1) n'est certes pas

(1) Notamment : S. Bourdin, *La réforme fiscale du 10 avril 1954. — La taxe sur la valeur ajoutée et la taxe sur les prestations de services* », Thèse Droit, Toulouse, 1955, p. 9. La sélectivité a été défendue à nouveau dans un article « Controverse sur la T.V.A. » publié par la *Revue des Contributions indirectes*, 1957, n° 99, p. 25.

Cf. la suggestion analogue émise, dans le domaine des amortissements, par M. R. Blancher (« Les amortissements fiscaux en France », *Revue de Science Financière*, 1963, n° 1).

incompatible avec les grands principes (1) ; mais elle nous paraît condamnable parce que difficile à mettre en pratique (par exemple dans le cas des redevables exerçant des activités multiples) (2). Elle repose, au surplus, comme l'a montré M. Lauré (3), sur un raisonnement erroné : Lorsqu'un produit est reconnu superflu, il convient de le frapper d'un taux majoré, mais certainement pas de prohiber la détaxation des investissements ; en effet dès lors qu'on n'interdit pas la consommation de ce produit, l'intérêt de la collectivité est qu'il soit fabriqué, comme tous les autres produits, dans le moindre temps possible.

Nous souhaitons vivement, quant à nous, que la législation fiscale soit maintenue en dehors d'une sélectivité de ce genre. L'étude des applications qu'ont reçues les principes généraux exposés plus haut nous montrera que ladite législation est déjà suffisamment complexe.

Sous-Section II. — L'application des principes en doctrine et en jurisprudence

L'étude des principes généraux devrait en principe permettre aux redevables ou aux services des Contributions indirectes de se prononcer sur la déductibilité de tel élément particulier. S'il en était effectivement ainsi, la réglementation, dans ce domaine, pourrait être considérée comme relativement efficace. Mais il existe malheureusement de nombreux cas dans lesquels un doute subsiste dans l'esprit des intéressés.

L'Administration l'a si bien compris qu'elle a été amenée à consacrer à cette question des instructions très détaillées qui ont reçu, depuis 1954, de nombreux compléments, de telle sorte que la plupart des cas pratiques se trouvent actuellement recensés et dotés d'une solution. Les solutions ainsi prises ne sont pas toutes incontestées ; d'assez nombreux litiges sont soumis aux tribunaux et le Conseil d'Etat a déjà, sur certains points, dégagé une jurisprudence. Nous verrons que cette jurisprudence est dans l'ensemble assez libérale ; elle s'inspire d'une interprétation extensive, conforme au principe selon lequel la déduction doit être considérée comme la règle.

Nous allons examiner à présent les cas qui ont reçu une solution expresse, étant entendu que ces cas, bien que fort nombreux, ne peuvent être considérés comme constituant un ensemble limitatif (pour les cas non réglés, on se reportera aux principes généraux étudiés ci-dessus).

(1) M. Lavigne (« La solidarité devant l'impôt », *Revue de Science financière*, 1958, n° 1, p. 66) a montré en termes excellents que la notion d'égalité devant l'impôt ne reposait sur aucune base sérieuse.

(2) Les complexités qui en découleraient sont mises en relief par un rapport présenté par M. André Malterre et publié sous le titre « La réforme des T.C.A. devant le Conseil Economique » (*Revue des Contributions indirectes*, 1956, n° 85, p. 5).

(3) *Traité de politique fiscale*, p. 113. Dans le même sens : C. Campet, « Quelques aspects économiques de la taxe française sur la valeur ajoutée », *Public Finance*, 1957, n° 1, p. 22.

A. — *Les biens amortissables*

I. — *Investissements immobiliers.*

1° *Ouvrent droit à déduction*, selon l'instruction n° 176 du 11 septembre 1959 :

1) *Les bâtiments et locaux affectés à un usage industriel*, et notamment :

— les ateliers de fabrication ;

— les entrepôts de matières premières et de produits semi-finis ;

— les entrepôts de produits finis sur les lieux de production s'il n'y est fait aucune vente ; l'Administration a précisé par la suite (Instruction n° 36 du 27 mars 1961) qu'un tel local n'ouvre droit à déduction que s'il constitue la « dépendance immédiate et nécessaire d'un atelier de fabrication » ; à vrai dire, on se trouve ici à la frontière même du local industriel et du local commercial et il est à peu près inévitable que des litiges se produisent, litiges qui seront sans doute réglés par le Conseil d'Etat dans un sens libéral ;

— les bureaux de dessin et d'études (1) ;

— les cours d'usine et leurs clôtures, nonobstant l'implantation éventuelle de bâtiments exclus du droit à déduction ;

— toutes voies privées de communication, intérieures ou extérieures aux unités de production, dès lors qu'elles sont affectées aux besoins de l'exploitation : chemins, routes, ponts, tunnels, voies ferrées ;

— les quais d'embarquement ou de déchargement construits à l'intérieur ou à l'extérieur des unités de production, même s'ils sont situés sur des terrains appartenant à des tiers (domaine public, S.N.C.F., etc.) dès lors qu'ils sont affectés aux besoins de l'exploitation ;

— et, d'une manière générale, tous les locaux affectés directement à la production.

Le Conseil d'Etat a d'ores et déjà posé dans ce domaine le principe général suivant : les bâtiments et locaux à usage industriel ouvrant droit à la déduction sont non pas les seules constructions destinées à abriter les marchandises, l'outillage et le personnel qui concourent à la fabrication des produits, mais l'ensemble des ouvrages nécessaires à l'exploitation industrielle d'une entreprise (arrêt du 13 juill. 1961, n° 50-722, *Manufacture française des pneumatiques*), ce qui permet de prévoir l'évolution de la jurisprudence dans un sens relativement libéral.

On signalera dans ce sens des arrêts qui ont admis la déduction pour

— les garages destinés à abriter les bicyclettes et motocyclettes du personnel (Conseil d'Etat, 21 déc. 1964, Req. n° 57.792, *S.A. Thecla-Delle*) ;

(1) Sous cette réserve, les locaux affectés à usage de bureaux, même à l'intérieur des usines, sont exclus de la déduction (Réponse ministérielle à M. PAQUET, *J.O. Débats A.N.*, 4 janv. 1964, p. 15).

— un parc de stationnement destiné aux véhicules du personnel (1) (Conseil d'Etat, 12 mars 1965, Req. nos 62039 et 62071).

Le Tribunal administratif de Paris retient également une interprétation extensive (jugement du 27 nov. 1962, *Sté Française du Férodo*) ; selon ce tribunal les loges de gardiens et les pavillons de concierges ouvrent droit à déduction.

2) Les bâtiments et locaux (y compris les baraquements de chantiers) abritant les services sociaux obligatoires, c'est-à-dire prévus par la législation du travail : infirmerie, vestiaires, douches, lavabos, etc., réfectoires obligatoires en vertu du décret 60-1087 du 5 octobre 1960 (2).

3) Les locaux utilisés pour le lavage des vêtements de travail (3).

4) Les silos appartenant à des fabricants de ciment qui les utilisent pour le stockage du ciment sur les chantiers (4).

5) Les locaux abritant les centres d'apprentissage et de formation professionnelle placés sous la dépendance directe de l'entreprise et constituant le prolongement de son activité.

6) Les *installations et réparations* de nature immobilière effectuées dans les immeubles ouvrant droit à la déduction (chauffage, ventilation, électricité, conditionnement d'air, téléphone).

2° *N'ouvrent pas droit à déduction* (Instructions n° 176 du 11 sept. 1959, 4 du 18 janv. 1960 et 99 du 18 sept. 1961) :

— les immeubles utilisés pour une activité non-industrielle et notamment les locaux utilisés pour la vente (5) ;

— les bureaux (6) (y compris les bureaux d'embauche du personnel et ceux dans lesquels sont installés des machines électro-comptables (7) ;

— les halls d'exposition, salles d'attente, garages (8) (sous réserve de ce qui est dit p. 74) ;

(1) Compte tenu du lieu d'implantation de l'usine et des conditions dans lesquelles elle était desservie du point de vue des moyens de transport.

(2) Instruction n° 99 du 18 septembre 1961 et n° 48 du 9 avril 1962.

(3) Instruction n° 99 du 18 septembre 1961.

(4) Instruction du 30 novembre 1964.

(5) Jugé, à cet égard, que les bâtiments utilisés par une entreprise commerciale (commerce en gros de produits sidérurgiques) comme entrepôts pour les marchandises que ladite entreprise achète pour les revendre ne présentent pas un caractère industriel, quel que soit leur équipement, l'importance et la nature du matériel qu'ils abritent et ne peuvent dès lors ouvrir droit à déduction (Conseil d'Etat, 13 juill. 1963, n° 56.198).

(6) Il en est ainsi même si les bureaux font partie intégrante d'une usine (Réponse ministérielle à M. Paquet, *J.O. Débats A.N.*, 4 janv. 1964, p. 15).

(7) Sont par exemple exclus de la déduction des locaux dans lesquels sont installées des machines électro-comptables appartenant à un syndicat professionnel qui effectue avec ces machines des opérations pour le compte de ses adhérents (Instruction n° 36 du 27 mars 1961).

(8) Mais les garages et hangars utilisés pour abriter les engins nécessaires à une exploitation industrielle ou à une entreprise de travaux publics ouvrent droit à déduction. Si ces locaux abritent également des véhicules routiers, il y a lieu de procéder à une ventilation pour déterminer la part de taxe déductible (Instruction du 30 novembre 1964).

— les bâtiments et locaux abritant des logements ouvriers (1) ou des services sociaux non-obligatoires : bibliothèques, crèches, garderies, écoles, salles de fêtes, gymnases, stades, coopératives, etc. ;

— les cantines d'entreprises ;

— les installations et réparations de nature immobilière effectuées dans les immeubles exclus du droit à déduction (chauffage, ventilation, électricité, conditionnement d'air).

Autrement dit, l'Administration considère que le terme immeubles doit recevoir l'interprétation la plus large : celle retenue par le Code civil, interprétation assortie, en outre, de la théorie de l'accessoire. Elle admet cependant que les installations téléphoniques ouvrent droit à déduction même lorsqu'elles concernent des locaux administratifs ou commerciaux (2) (Instruction n° 4 du 18 janv. 1960).

***

Les locaux commerciaux étant exclus de la déduction, l'Administration a précisé que chez les simples revendeurs, même assujettis à la T.V.A., les investissements immobiliers n'ouvrent jamais droit à déduction (3).

Cette interdiction s'étend à tous les biens immeubles (cours et clôtures, voies de communication privées, quais d'embarquement et de débarquement) ainsi qu'à l'agencement immobilier normal des locaux de ces redevables (chauffage, ventilation, électricité, etc.) y compris même les installations à caractère immobilier prescrites par la législation du travail (4). La déduction a cependant été autorisée pour certaines installations de caractère immobilier qui participent à l'équipement des immeubles utilisés par les négociants assujettis à la T.V.A. (téléphones, ponts roulants, monte-charges, tapis roulants, chambres froides, etc.). Solution purement empirique qui s'explique par le caractère semi-industriel des équipements en cause, par le souci de ne pas pénaliser les formes particulièrement évoluées de la distribution, et sans doute également par le fait que de tels équipements ont manifestement un caractère professionnel et ne peuvent être affectés à l'usage privé des redevables.

(1) Le Conseil d'Etat a admis la déduction pour les baraques utilisées sur les chantiers de l'entreprise comme bureau de contremaître et comme abri pour les ouvriers (arrêt du 4 juin 1955 nos 64-837 et 65-241, TUNZINI).

(2) A l'exclusion des locaux d'habitation dépendant de l'entreprise.

(3) Par un arrêt du 13 juillet 1963 (Req., n° 56.198, affaire *Solyma*), le Conseil d'Etat a jugé que les bâtiments utilisés comme entrepôts de marchandises par une société exerçant uniquement le commerce de gros des produits sidérurgiques ne sauraient être considérés comme présentant un caractère « industriel » et ne peuvent en conséquence ouvrir droit à déduction.

Conformément à la jurisprudence découlant de cet arrêt, la déduction a été refusée pour un entrepôt utilisé pour le stockage du sucre roux appartenant à une entreprise qui ne fabrique pas et se borne à acheter du sucre roux pour le revendre à des raffineurs (Instruction du 30 novembre 1964).

(4) En revanche, les investissements mobiliers imposés par la législation du travail ouvrent droit à déduction lorsqu'ils ne figurent pas parmi les catégories de biens expressément exclues.

Les entrepositaires de boissons étant, sur le plan fiscal tout au moins, à la limite de l'entreprise commerciale et de l'entreprise industrielle, l'Administration a été conduite à préciser que ceux qui se bornent à revendre les produits dans leur conditionnement d'origine sont exclus des déductions immobilières, au même titre que les simples revendeurs, bien qu'ils soient « producteurs » au sens de l'article 264-d du *Code Général des Impôts. A contrario*, chez les autres entrepositaires, ouvrent droit à déduction :

— les locaux servant à la distillation ou à la fabrication de spiritueux ou de boissons de toute nature ;

— les chais, cuves et entrepôts utilisés pour l'élaboration, le traitement et le conditionnement des boissons (Instruction n° 36 du 27 mars 1961).

Les entreprises de production et de distribution d'eau et de gaz peuvent déduire la T.V.A. qui a grevé la livraison de leur réseau de distribution. Il en est de même des entreprises qui distribuent du courant électrique après en avoir assuré la transformation. En revanche, les entreprises qui se bornent à effectuer la distribution, sans assurer la production, ne peuvent prétendre à aucune déduction au titre de leurs investissements immobiliers : ceux-ci ne peuvent être considérés comme des « bâtiments et locaux à usage industriel » (Instruction du 30 nov. 1964).

3° *Cas des immeubles à usages mixte.* — Un même immeuble comprend souvent des locaux ouvrant droit à déduction et des locaux exclus. Exemples : bâtiment abritant à la fois des logements (ou des bureaux administratifs) et des bureaux de dessin, ou une cantine d'entreprise et un réfectoire obligatoire en vertu du décret du 5 octobre 1960.

Le redevable doit alors déterminer sous sa responsabilité et sous réserve du droit de contrôle de l'Administration la part de taxe correspondant aux locaux qui ouvrent droit à déduction. Il va sans dire qu'il devra pratiquement établir une pièce extra-comptable conservant trace de la ventilation effectuée ; en pratique celle-ci sera établie avec le concours de l'architecte ou de l'entrepreneur.

***

Nous retrouvons ici un aspect original de notre réglementation actuelle des taxes sur le chiffre d'affaires, auquel nous avons déjà fait allusion à plusieurs reprises : de plus en plus, l'application de cette réglementation nécessite l'établissement de pièces — dont les vérificateurs ne se font pas faute d'exiger la présentation — et qui, en ce qui concerne tant leur forme que les principes des calculs qui y sont consignés, ne font l'objet d'aucun texte précis et sont laissés à l'appréciation des redevables. Certes, cette pratique émane d'un esprit libéral, ou de la répugnance qu'éprouve l'Administration à étouffer la T.V.A. dans la réglementation tatillonne que les multiples distinctions inhérentes à cette taxe devraient normalement conduire à élaborer. Il n'en reste pas moins que des ventilations portant sur des sommes très importantes sont ainsi laissées à l'appréciation

des redevables, avec tous les risques que cela comporte pour eux en cas de contrôle.

Aussi sommes-nous partisan — nous aurons à le redire — non point d'une réglementation plus poussée sur ces points (réglementation qui mettrait en cause la viabilité de la T.V.A.), mais au contraire d'une simplification fondamentale par l'élimination, dans toute la mesure du possible, des sources de discriminations.

II. — *Investissements mobiliers.*

1° *Ouvrent droit à déduction* (Instruction n° 176 du 11 sept. 1959) :

1) *Les installations industrielles, les machines et engins de production et de manutention.* Cette catégorie comprend notamment :

— les matériels spécialement conçus pour les besoins des entreprises de travaux publics, visés à l'article 138 du *Code de la Route* et dont la liste est donnée par l'arrêté du 7 avril 1955 (*J.O.* du 5 mai 1955) ;

(Tous les dumpers ouvrent droit à déduction ; les remorques-roulottes sont exclues lorsqu'elles sont aménagées en dortoirs, en cantines, bureaux...) ;

— les matériels des différents corps de métiers du bâtiment ;

— les appareils de levage et de manutention, les grues automobiles ;

— les engins spécialisés utilisés dans les mines ;

— le matériel ferroviaire, non-immatriculé ou déclassé, circulant exclusivement sur les voies privées et les embranchements particuliers (1) des entreprises industrielles ou commerciales ;

— les locotracteurs forestiers, sous réserve qu'ils soient utilisés sur les lieux de coupes et les monte-grumes installées sur les camions ;

— les tracteurs forestiers visés à l'article R 138 du *Code de la Route*, lorsqu'ils sont utilisés à des opérations de manutention de grumes et de bois sur les lieux de coupe ou de sciage (réponse ministérielle à M. Vidal, *J.O. Débats A.N.*, 27 nov. 1959, p. 3019).

> En revanche, les tracteurs immatriculés en tant que véhicules routiers sont exclus de la déduction, quelles que soient leurs conditions d'utilisation ; mais la déduction est admise pour les bêches et les treuils qui les équipent (Instruction du 30 novembre 1964).

— les bachots, margotas, pontons, péniches et petits remorqueurs, à condition, selon l'Administration, qu'ils soient exclusivement utilisés aux manutentions consécutives à des opérations d'extraction en fouille ou en rivière et indispensables pour amener les matériaux à la berge ; mais le Conseil d'Etat a jugé que constituent des moyens internes de manutention et partant ouvrent droit à déduction des bateaux équipés de grues avec bennes preneuses servant à l'extraction des matériaux de rivière (sables, graviers) qui sont ensuite acheminés par lesdits bateaux au centre de

(1) Conseil d'Etat, 26 mars 1962, n° 52.381.

triage et de concassage, observation étant faite que si ces bateaux se déplacent sur une large étendue fluviale, non interdite à cette exploitation, en des points qui sont fixés selon la qualité des matériaux recherchés, ils n'en doivent pas moins dans les circonstances de l'espèce jugée, être regardés comme affectés à l'intérieur de la zone fluviale exploitée par l'entreprise tant à l'extraction qu'au déplacement des matières nécessaires à une seule et même entreprise de production (arrêt du 24 mars 1965, Req. n° 61.323) ;

— les tracteurs moto-bennes, utilisés à des opérations de terrassement, déblaiement, manutention sur chantiers de travaux immobiliers ;

— les véhicules hors gabarit exclusivement réservés à des manutentions internes, sur carrière ou sur chantier ;

— les camions ou tracteurs routiers non-immatriculés ou désimmatriculés exclusivement utilisés à des manutentions internes.

Dans tous les cas où un véhicule est admis au bénéfice de la déduction parce qu'il est exclusivement utilisé à des manutentions internes, une circulation même occasionnelle sur la voie publique, — autre que celle nécessaire pour déplacer le véhicule d'un chantier à un autre — entraîne en principe le reversement de la taxe initialement déduite ; ce reversement doit également être effectué lorsque les camions ou tracteurs routiers, non-immatriculés ou désimmatriculés, font l'objet d'une immatriculation. On remarquera que la déduction avait été initialement refusée par l'Administration en ce qui concerne les véhicules servant de moyens internes de manutention ; cette doctrine fut cependant revisée par ses auteurs, avant même d'être condamnée par le Conseil d'Etat (arrêt du 24 mai 1963, n° 57-419, *Société Civile de Jondreville*) ;

— les machines-outils de toutes sortes ;

— les appareils de laboratoires ;

— le matériel de livraison (containers, tubes en acier, casiers, bonbonnes, etc.) qui demeurent la propriété du vendeur (1) ;

— le matériel de lutte contre l'incendie et les appareils et vêtements pour la protection individuelle et générale (extincteurs, échelles, pompes, tuyaux, camions spécialisés et matériels divers) ;

— l'agencement et l'installation de locaux de production et de stockage lorsque (2) ces locaux ouvrent eux-mêmes droit à déduction (3) ; rayonnages pour le stockage des produits finis ou semi-finis ;

(1) Les emballages vendus perdus entrent dans le cadre de la déduction physique lorsque leur facturation donne lieu au paiement de la T.V.A. Les accessoires de conditionnement (liens, peinture, ficelle, plombs...) ouvrent également droit à la déduction physique dès lors que leur valeur est incluse dans le prix d'une vente soumise à la T.V.A.

(2) On peut se demander si cette restriction — qui figure dans les instructions administratives — ne doit pas être considérée comme condamnée par l'arrêt du 6 mars 1963 (*Goulet-Turpin*) que nous citons plus loin (p. 82).

(3) Pour les entrepôts de produits finis, on rappelle que tel n'est le cas, selon l'Administration, que lorsqu'ils constituent la dépendance immédiate et nécessaire d'ateliers de fabrication.

— les coffres et armoires à outils ;
— les appareils utilisés par un fabricant pour produire une musique d'ambiance, lorsqu'ils sont exclusivement utilisés pour les besoins de l'exploitation (réponse ministérielle à M. Boscary-Monsservin, *J.O. Débats A.N.*, 9 mars 1963, p. 2372).

2) *Equipement des services administratifs et commerciaux* :
— enseignes ;
— tables à dessin, tables de dactylographie ;
— classeurs, fichiers, bacs à fiches ;
— machines à écrire, à calculer, facturer, timbrer ;
— machines électro-comptables ;
— ordinateurs (1) ;
— appareils de photocopie, duplicateurs, magnétophones, téléscripteurs, appareils téléphoniques ;
— appareils de mesure et de contrôle ;
— coffres-forts blindés et armoires coffres-forts ;
— réfrigérateurs et vitrines frigorifiques ;
— paniers d'achat utilisés par les clients et paniers servant à la mise en rayon.

3) *Equipements de services sociaux obligatoires et des centres d'apprentissage* :
— tous équipements nécessaires au fonctionnement des services sociaux obligatoires, à l'exclusion — selon l'Administration — des « objets de mobilier » (2) ;
— armoires-vestiaires imposées par la législation du travail ;
— appareils de radiographie, de dépistage de la silicose ;
— appareils et installations utilisés exclusivement pour la réfrigération et la distribution — sur les lieux du travail — d'eau ou de boissons non-alcoolisées (lorsque l'entreprise est tenue d'assurer une telle distribution en vertu du décret 60-1087 du 5 oct. 1960) ;
— remorques tractées servant aux services sociaux obligatoires des chantiers de travaux publics.

4) *Matériel d'entretien.* — Aspirateur destiné à l'entretien des locaux (Conseil d'Etat, 23 nov. 1963, Req. n° 60.108, *Société J.-M. Martin « Tim »*).

5) *Pièces de rechange et fournitures* utilisées à l'entretien et à la réparation des biens ouvrant droit à la déduction.

2° *N'ouvrent pas droit à déduction* (Instruction n° 176 du 11 sept. 1959 :

1) *Les véhicules.* — Sauf lorsqu'ils servent exclusivement aux manutentions internes, les moyens routiers, ferroviaires ou fluviaux de transport de personnes ou de marchandises, quels que soient leur type et leur nature

(1) Les aménagements indispensables à l'installation d'un ordinateur ouvrent également droit à déduction : renforcement des planchers, insonorisation, climatisation, filtrage de l'air, alimentation électrique (Instruction du 30 novembre 1964).
(2) Rappr. p. 81 et s.

sont exclus de la déduction. L'exclusion vise non seulement le véhicule tracteur, mais également les éléments tractés (wagons, remorques, péniches, etc.).

Elle s'applique en particulier aux caissons flottants, aux margotas, aux coal-robots, aux bennes autochargeuses, aux véhicules servant d'habitation, de bureaux, de cantines sur les lieux du travail. Elle vise le matériel ferroviaire sur voie normale, y compris les draisines utilisées indifféremment sur rail ou sur route pour la traction et le transport.

Sont exclus non seulement les véhicules, mais aussi leurs agencements, même s'il s'agit d'agencements spéciaux nécessaires au transport d'un produit : camions frigorifiques, camions avec containers fixes, compresseurs et pompes pour le transport de liquides. Cependant, la déduction est autorisée en ce qui concerne certains matériels montés sur les véhicules (montage publicitaire, grue-pompe).

Elle est admise également pour le dispositif hydro-élévateur et les caisses amovibles des équipements dits « multibennes, multigrues ou multicaissons » (Instruction n° 69 du 16 mai 1960). Le montage d'une pelle-élévatrice sur un châssis-cabine de camion neuf ou d'occasion est un acte de production entraînant l'exigibilité de la T.V.A. Si l'engin obtenu fait l'objet, à l'occasion d'une nouvelle réception de la part du Service des Mines d'un classement parmi les matériels visés à l'article 138 du *Code de la Route*, la taxe ayant grevé l'ensemble ouvre droit à déduction. Dans le cas contraire, la déduction est exceptionnellement admise, mais elle est limitée à la taxe ayant grevé les appareils de levage ou de manutention, à l'exclusion de celle grevant le véhicule proprement dit (Instruction n° 99 du 13 août 1962).

Par ailleurs, les karts utilisés à la fois comme supports de publicité et comme engins de compétition dans une manifestation sportive à caractère exclusivement publicitaire ouvrent droit à déduction (Instruction du 30 nov. 1964).

Ainsi, tout comme l'exclusion concernant les immeubles non-industriels, celle concernant les véhicules provoque des délimitations souvent délicates. Il en va de même pour l'exclusion que nous allons examiner à présent.

2) « *Objets de mobilier* ». — Ces termes visent, selon l'Administration, les meubles, quel que soit le lieu où ils sont placés : tables, chaises, fauteuils, armoires, bibliothèques, vitrines, glaces, tapis, bibelots, lampes, objets décoratifs divers, etc. Les objets de mobiliers sont exclus, selon elle, même lorsqu'ils sont affectés à des services sociaux (1) obligatoires ou non. Dans le domaine des meubles de bureau, les seules dérogations admises — nous l'avons vu ci-dessus — concernent, selon l'Administration, les tables à dessin, les tables de dactylographie, les classeurs, fichiers, bacs à fiches. Par contre, les tables de bureau et les armoires sont exclues, selon les instructions, même lorsqu'elles comportent des agencements spéciaux destinés au classement. Mais le Conseil d'Etat a retenu une

(1) En sens contraire : Tribunal administratif de Paris, 7 juillet 1964, en ce qui concerne les meubles utilisés pour garnir les dortoirs et réfectoires.

interprétation beaucoup plus large. Dans un arrêt du 6 mars 1963 (n° 53.200, *Etablissements Goulet-Turpin*), il a admis la déduction pour des « gondoles », présentoirs, rayonnages, escabeaux utilisés dans les magasins de vente au détail, suivant en cela les conclusions du commissaire du Gouvernement Ducamin (1) lequel soulignait que les exclusions, comme tout texte dérogatoire, devaient s'interpréter restrictivement.

Le Conseil d'Etat a, du même coup, condamné à notre avis la thèse administrative selon laquelle, probablement par une interprétation très extensive de la théorie de l'accessoire, l'équipement mobilier des bâtiments et locaux exclus devait en principe être exclu du droit à déduction, thèse que l'Administration entendait appliquer à tout l'agencement mobilier des locaux de vente (comptoirs, rayonnages, présentoirs, etc.).

Dans les arrêts du 13 juillet 1963 (2) (Req. n° 60.068, *S.A. l'Economique*) et du 23 novembre 1963 (Req. n° 60.108, *Société J.-M. Martin « Tim »*) le Conseil d'Etat donne une définition restrictive des « objets de mobilier » exclus de la déduction. « Par objets de mobilier, il convient seulement d'entendre les meubles qui, *en raison de leur nature ou de leur valeur*, ne sont pas nécessaires à l'exploitation de l'entreprise en cause ». L'arrêt du 23 novembre 1963 admet en déduction, en vertu de ce principe, les casiers amovibles utilisés pour le rangement des objets destinés à la vente ou pour le classement des documents commerciaux.

Le critère retenu par le Conseil d'Etat (« nature » et valeur » du mobilier) semble conduire à l'admission en déduction des meubles affectés à l'exploitation, autres que les meubles décoratifs et les meubles d'art.

C'est ce que confirme un arrêt du 4 juin 1965 (n^{os} 64-837 et 65-241, Tunzini) qui admet en déduction les chaises, fauteuils, tables, bureaux, armoires et coffres de rangement utilisés au siège social.

Il semble que la jurisprudence du Conseil d'Etat produira encore des développements favorables aux redevables, non seulement dans le secteur du mobilier de bureau (3) mais également dans tous les domaines où l'Administration entend appliquer la théorie de l'accessoire. Le Conseil d'Etat semble vouloir adopter comme critère de la déductibilité l'achat pour les besoins de l'exploitation (4) et interpréter, corrélativement, d'une manière très stricte les exclusions expressément prévues par les textes.

3) *Fournitures et pièces de rechange.* — Comme nous l'avons déjà indiqué, l'Administration exclut du bénéfice de la déduction en vertu de la théorie de l'accessoire non seulement les pièces de rechange des véhicules et objets de mobilier, mais également les fournitures utilisées pour la réparation de ceux-ci. Sont par ailleurs exclues, selon l'Administration, qu'elles soient ou non des « objets de mobilier » :

(1) *Droit fisal, Recvue* 1963, n° 18.

(2) Relatif à la déduction de présentoirs et « gondoles » acquis par un établissement à succursales.

(3) Cf. également (Conseil d'Etat, 12 mars 1965, Req., n° 62.039 et 62.071) déduction admise pour les bureaux mixtes à plateau escamotable pour machine à écrire.

(4) En ce sens : Note non signée sous les arrêts précités du 6 mars 1963 et du 13 juillet 1963, *Semaine juridique*, 1963, n° 73026.

— toutes les fournitures destinées aux services sociaux non obligatoires ;
— les fournitures faites à titre gratuit à des centres d'apprentissage extérieurs à l'entreprise.

B. — *Frais généraux*

Nous en venons à présent à l'examen des biens non-amortissables, c'est-à-dire de ceux qu'on appelle — par simplification — les frais généraux (1). Nous distinguerons selon qu'il s'agit de biens ou de services, pour les raisons indiquées en tête du présent chapitre.

I. — *Frais généraux constituant des « biens ».*

1° *Ouvrent notamment droit à déduction* (Instruction n° 176 du 11 sept. 1959) :

— les frais de chauffage et d'éclairage (charbon, gaz, électricité) des locaux industriels, administratifs et commerciaux ;

— les fournitures générales des ateliers et chantiers, la force motrice, les combustibles, huiles, graisses, outillages, cordages, menues fournitures, vis, fil de fer et, d'une manière générale, tout ce qui est nécessaire au fonctionnement et à l'entretien des investissements immobiliers et mobiliers déductibles ;

— les frais de fabrication des prototypes utilisés pour les essais ;

— les fournitures afférentes aux services sociaux obligatoires et aux centres d'apprentissage ;

— les vêtements de travail confiés aux ouvriers et employés de l'entreprise (Conseil d'Etat 4 juin 1965, Req., n^{os} 64.837 et 65.241, Tunzini).

— les fournitures (papiers, encres, crayons, fiches, etc.) afférentes aux services techniques, commerciaux ou administratifs ;

— les livres techniques (2) en relation avec l'activité de l'entreprise ;

— les frais de publicité : enseignes, prospectus, images, affiches lumineuses, menus objets publicitaires (3), emballages nécessaires à l'expédition des notices ou objets publicitaires, inscriptions publicitaires (quel que soit le lieu ou le bien servant de support), cycles donnés en pleine propriété aux coureurs, carrosseries spéciales publicitaires montées sur des véhicules (à condition que ceux-ci ne servent ni au transport de marchandises, ni de magasins de vente).

En bref, la déduction concerne tous les frais de l'entreprise non expressément exclus.

(1) Le terme étant ici beaucoup plus général que celui qui a cours dans la terminologie comptable. En fait il s'agit de l'ensemble des frais exposés pour le fonctionnement de l'entreprise.
(2) L'adjectif « technique » ne doit, à notre avis, pas être pris dans un sens étroit.
(3) En ce qui concerne les primes et les cadeaux publicitaires, voir p. 188 et s.

2° *Sont exclus de la déduction* (Instruction n° 176 du 11 sept. 1959) :

— les produits utilisés à l'entretien et au fonctionnement de biens exclus du bénéfice de la déduction ;

— les frais exposés en fait pour l'usage personnel des dirigeants ou collaborateurs ; par exemple :

... les frais de chauffage et d'éclairage des locaux d'habitation dépendant de l'entreprise ;

... les livraisons à titre gratuit ou onéreux de produits au personnel, quelle que soit la nature des obligations qui prévoient ces livraisons, notamment : charbon cédé aux mineurs ; vêtements de travail cédés gratuitement ou vendus au personnel ; boissons distribuées gratuitement au personnel et matières servant à la préparation desdites boissons ;

— les véhicules utilisés à des fins publicitaires par leurs constructeurs et revendeurs ;

— les primes ou cadeaux non licites ou étrangers à la marche de l'entreprise : voir sur ce point p. 89 et s.

II. — *Services.*

Comme celle des biens déductibles, l'énumération des services déductibles qui figure ci-dessous n'est pas limitative. Le principe général est on le rappelle, que tous les services rendus pour les besoins de l'exploitation et ayant supporté la T.V.A. ou la T.P.S. ouvrent droit à déduction, dès lors qu'ils ne sont pas visés par une exclusion particulière (ces exclusions ayant été étudiées en détail plus haut, nous n'y reviendrons pas ici d'une manière systématique, mais uniquement dans la mesure où il s'agit d'en étudier certaines applications particulières).

1) *Services bancaires et de crédit.* — Ouvrent droit à déduction tous les services bancaires rendus pour les besoins de l'exploitation, à l'exclusion de ceux se rattachant aux placements en valeurs mobilières ou en métaux précieux ou bien à la location de coffres-forts (voir p. 85). Ainsi, la déduction est possible :

— pour les opérations de crédit : escompte de papier commercial (escompte proprement dit, prorogation d'effets, réclamés et impayés) ; crédits mobilisables (confirmés ou non-confirmés) ; crédits non-mobilisables (crédits en blanc, crédits garantis par marchandises ou par marchés, etc.) ; acceptations et avals inconditionnels (Caisse Nationale des Marchés de l'Etat), crédit à l'importation et à l'exportation ; crédits par signature (acceptations, avals, cautions, etc.) ; crédits documentaires ;

— pour les opérations de caisse, de transports de fonds et de recouvrement : chèques ; virements ; transports de fonds ; paiements et mandats ; accréditifs ; lettres de crédit ; mise à disposition ; visa de chèques pour provision ; recouvrement (encaissement d'effets en francs ou en devises, impayés, etc.) ; opérations de change ; opérations sur devises ;

— pour les opérations financières : entremise dans les émissions d'actions (constitution ou augmentation de capital), de parts, d'obligations

négociables ou de bons des sociétés assujetties à la T.V.A. ; service domiciliataire (paiement de coupons, amortissements, remboursement, assemblées générales, etc.) pour le compte de la société émettrice ;

— pour les comptes ouverts pour les besoins de l'exploitation : arrêtés de comptes (intérêts débiteurs, commissions, frais divers) ;

— pour des opérations diverses telles que renseignements commerciaux opérations contentieuses, démarches (Instruction n° 176 du 11 sept. 1959).

Bien entendu, la déduction est possible même si le service a été rendu par une entreprise qui accomplit une opération bancaire à titre occasionnel (notamment : entreprises effectuant entre elles des opérations de crédit, à l'intérieur par exemple d'un groupe financier). Est exclu de la déduction le crédit consenti pour l'achat de véhicules automobiles ainsi que celui destiné à financer des travaux immobiliers portant sur des ouvrages qui ne sont pas nécessaires à l'exploitation industrielle d'une entreprise (réponse ministérielle à M. Fay, *J.O. Débats A.N.*, 8 juin 1963, p. 3273).

***

Sont par ailleurs exclues de la déduction non seulement les opérations effectuées pour le compte des dirigeants de l'entreprise, mais d'une manière générale, en vertu du décret n° 55-196 du 3 février 1955, les opérations ci-après :

— Services bancaires se rattachant à l'acquisition, à la gestion et à la vente des valeurs mobilières : dépôt, achats et ventes de valeurs de placement, acquisitions ou cessions de participations, souscriptions, transferts, régularisations, remboursements ou amortissements de titres, représentations aux assemblées générales, paiement de coupons, etc.

— Opérations sur métaux précieux (dépôts, achats, ventes), sauf si ces métaux sont utilisés par le redevable comme matière première pour les besoins de son exploitation.

— Location de coffres-forts dans les banques.

Quel est le motif de ces exclusions, lesquelles constituent une nouvelle source de discrimination dans une matière qui en connaît suffisamment par ailleurs ? Le législateur, ayant redouté certaines « interférences » entre les besoins des dirigeants et ceux de l'entreprise, a-t-il préféré se mettre, par une exclusion catégorique, à l'abri de toute difficulté ? Nous pensons plutôt que le véritable motif de ces exclusions spéciales est que les produits financiers qui résultent des opérations en cause n'entrent pas dans le chiffre d'affaires imposable et que la déduction eût donc été en l'hypothèse l'équivalent d'un remboursement (1) de la taxe ayant grevé les services en question, considération qui ne manque pas de valeur, notamment dans

(1) Remboursement qu'il n'était pas possible de corriger par l'application du « pourcentage de déduction » puisque les produits financiers en question ne sont pas compris dans le chiffre d'affaires global retenu pour le calcul de ce pourcentage.

le cas des sociétés qui sont à mi-chemin entre la société exploitante et la société d'investissement.

2) *Frais de transport.* — Les *transports de personnes* et les opérations auxiliaires à ces transports sont, nous l'avons vu, exclus du bénéfice de la déduction (*Code Général des Impôts*, Annexe III, art. 69-H). Toutefois, une dérogation est prévue en ce qui concerne les contrats de transport ou de location de véhicules conclus à titre permanent par les entreprises industrielles ou commerciales pour amener le personnel aux centres de production ou de négoce et le ramener à son point de départ (1) ; cette dérogation est valable quelle que soit l'implantation (urbaine ou rurale) des établissements.

Il a été précisé que, par « opérations auxiliaires aux transports de personnes », il faut entendre l'ensemble des prestations se rattachant au trafic « voyageurs », telles que locations de places, transports et enregistrement de bagages, accompagnés ou non, etc. (Instruction n° 176 du 11 sept. 1959).

***

Les *transports de marchandises* et les opérations auxiliaires à ces transports ouvrent, en principe, droit à déduction à condition de ne pas porter sur des marchandises exclues de la déduction. Mais, en fait, la déduction ne peut s'appliquer qu'aux transports de marchandises effectués par air ou par cabotage « national » ; en effet, les autres catégories de transports sont en dehors du champ d'application des taxes sur le chiffre d'affaires. La déduction est effectuée par celui qui a la charge du transport, c'est-à-dire :

— le vendeur, en cas de vente « franco », même « port dû » ;

— l'acheteur, en cas de « vente départ », même port payé (Instruction n° 176 du 11 sept. 1959).

3) *Locations.* — Ouvrent droit à déduction (Instruction n° 176 précitée) :

— les locations de matériel, de machines, d'engins divers y compris les locations d'appareils de lutte contre l'incendie ;

— les locations d'usines ou de locaux industriels aménagés ;

— les locations de locaux industriels (neufs ou anciens) non aménagés, lorsque le loueur a payé volontairement la T.V.A. ainsi qu'il y a été expressément autorisé (réponse ministérielle à M. Dorey, *Débats A.N.*, 24 mars 1959, p. 245) (2).

(1) Lorsqu'un groupement interprofessionnel régi par la loi de 1901 sur les associations fait assurer, par une société de transport, pour le compte de ses adhérents, un service de ramassage d'ouvriers, il n'a d'autre solution pour assurer la transmission du droit à déduction, que de payer volontairement la T.V.A. au taux normal. Il facture alors cette taxe à ses membres (qui la déduisent dans les conditions de droit commun) et déduit corrélativement la T.P.S. qui lui est facturée par le transporteur (Réponse ministérielle à M. Tomasini, *J.O. Débats A.N.*, 24 janv. 1963, p. 1586).

(2) Voir également à ce sujet : « La T.V.A. et la décentralisation géographique de l'industrie », *Bulletin de Documentation pratique des T.C.A.*, 1962, n° 12.

Sous réserve des exclusions et des régularisations applicables (comme nous le verrons plus loin) lorsqu'un bien cesse d'être affecté à une activité taxable, le locataire peut opérer la déduction de la taxe qui a grevé les investissements qu'il réalise dans un immeuble pris en location, même si ces investissements sont acquis au propriétaire en fin de bail (Instruction n° 176 du 11 sept. 1959). Rappelons, par ailleurs, que la location de biens exclus est admise, par tolérance, au bénéfice de la déduction.

4) *Frais de publicité.* — Les services publicitaires (annonces, factures des entreprises de publicité) ouvrent droit à déduction (Instruction n° 176 du 11 sept. 1959).

5) *Frais de main-d'œuvre.* — Les frais de main-d'œuvre facturés à une entreprise et engagés pour les besoins de son exploitation ouvrent droit à la déduction financière (solution administrative).

6) *Frais divers.* — Ouvrent droit à déduction (Instruction n° 176 précitée et instruction n° 86 du 6 juin 1960) :

— les frais engagés pour la réparation ou l'entretien des biens ouvrant droit à déduction ;

— les frais pris en charge par l'entreprise et afférents aux soins donnés au personnel, lorsque ces soins sont prescrits par la législation du travail ;

— les frais engagés pour la constitution ou la transformation d'une société ;

— les frais de gardiennage ;

— les frais d'acquisition d'un terrain industriel (commission de l'intermédiaire (1), par exemple) ;

— les services afférents à l'aliénation d'un immeuble industriel, effectuée pour les besoins de l'exploitation (réponse ministérielle à M. Poher, *J.O. Débats Sénat*, 30 janv. 1962, p. 22) ;

— les redevances de propriété industrielle.

Section III

Règles particulières à certains éléments ou à certaines opérations

A. — *Livraison à soi-même*

En vertu de l'article 260-4°, alinéa 1er, du *Code Général des Impôts*, sont soumises à la taxe sur la valeur ajoutée — sur la base du prix normal de vente en gros des articles similaires — les livraisons faites à lui-même par un assujetti à la T.V.A. de produits extraits ou fabriqués par lui (ou

(1) La T.P.S. facturée par un marchand de biens agissant comme revendeur est également déductible (Réponse ministérielle à M. Poher, *J.O. Débats Sénat*, 20 mars 1963, p. 954).

fabriqués à façon pour son compte) même si ces produits sont utilisés pour les besoins de ses exploitatations (1). Mais cette règle d'imposition n'est pas appliquée d'une façon systématique ; son application est liée au régime des déductions. En effet, lorsque le redevable se livre à lui-même des biens affectés aux besoins de son exploitation, ces biens ouvrent normalement droit à déduction ; en droit strict, le redevable verserait, d'une part, la taxe au titre du mois durant lequel intervient la livraison à soi-même et déduirait, d'autre part, la taxe ainsi versée, avec décalage d'un mois. Il y aurait donc, en principe, « opération blanche » et l'Administration a pu, de ce fait, apporter certains tempéraments à la règle d'imposition des livraisons à soi-même. Il faut distinguer, à cet égard, selon que les biens que le redevable se livre à lui-même relèvent de la déduction physique ou de la déduction financière (nous retrouvons ici un aspect de l'intérêt pratique de la discrimination des deux catégories de déductions).

1° *Biens relevant de la déduction physique.*

Lorsque ces biens sont utilisés exclusivement à des fabrications soumises à la T.V.A., la livraison à soi-même n'est pas taxable et le redevable déduit simplement la taxe ayant grevé les matières utilisées pour la fabrication desdits biens. Par contre, lorsque les biens sont utilisés concurremment à des fabrications taxables et à des fabrications exonérées, la livraison à soi-même doit être soumise à la T.V.A. et la taxe ainsi acquittée est déduite dans les conditions habituelles. Il n'est pas possible, dans ce dernier cas, de renoncer à l'imposition de la livraison à soi-même puisque la taxe déductible doit faire l'objet d'une ventilation qui suppose que le montant de la taxe soit connu (dans un but de clarté, l'Administration n'a pas envisagé d'autoriser les redevables à ne verser que la part de taxe n'ouvrant pas droit à déduction).

2° *Biens relevant de la déduction financière.*

Du 1er juillet 1954 au 31 décembre 1958, les livraisons à soi-même portant sur des biens ouvrant droit à la déduction financière n'étaient pas taxables lorsque les biens en cause étaient exclusivement affectés à la fabrication et à la vente de produits soumis à la T.V.A. Mais on s'est rendu compte que cette mesure de simplification ne pouvait être maintenue, en raison notamment des régularisations ultérieures auxquelles sont soumises les déductions financières ; la mesure a été abrogée, de ce fait, par l'article 11 du décret 58-1423 du 31 décembre 1958. Depuis le 1er janvier 1959, les livraisons à soi-même de biens ouvrant droit à la déduction financière sont à nouveau imposables en toutes circonstances (et notamment même la taxe acquittée de ce chef est *intégralement* déductible) (2).

(1) Voir sur ce point : *Revue Impôts et Sociétés*, 1947, n° 24, p. 578, « De la notion de livraison à soi-même dans les taxes sur le chiffre d'affaires ».

(2) L'Administration s'est refusée à tempérer, dans ce dernier cas, la règle d'imposition des livraisons à soi-même. Elle eût pu le faire pourtant sans inconvénients dans

Le redevable acquitte donc, d'une part, la taxe et la déduit, d'autre part, selon les règles de la déduction financière. La T.V.A. n'a pu apporter, sur ce point comme sur d'autres, la simplification qu'on en espérait.

B. — *Cadeaux et objets publicitaires*

1° *Distribution de produits et objets différents de ceux fabriqués par l'entreprise* (Instruction n° 48 du 9 avril 1962).

En cette matière la doctrine administrative s'inspire essentiellement, à juste titre, de la jurisprudence élaborée en matière de bénéfices industriels et commerciaux et selon laquelle « si les dépenses qu'entraîne la distribution par les entreprises à des tiers d'échantillons et de menus objets à caractère publicitaire constituent normalement des charges déductibles pour le calcul du bénéfice net, ce caractère de charges déductibles ne saurait, par contre, être reconnu aux dépenses supportées par les entreprises en vue d'offrir des cadeaux à des tiers que dans la mesure où ces cadeaux ont une cause licite et peuvent être regardés comme faits dans l'intérêt de la bonne marche ou du développement de l'affaire » (Conseil d'Etat, 27 nov. 1959, n° 44286).

N. B. Le Conseil d'Etat a jugé, depuis, en matière de T.V.A., que les biens acquis par une entreprise en vue d'offrir des cadeaux à des tiers, ouvrent droit à déduction dans la mesure où ces cadeaux ont une cause licite et peuvent être regardés comme faits dans l'intérêt de la bonne marche ou du développement de l'affaire (Arrêt du 21 déc. 1964, Req. n° 57.792, S.A. *Thecla-Delle*).

***

Les « menus objets à caractère publicitaires sont, selon l'Administration, tous les objets qui, par leur nature même, constituent des objets publicitaires, du fait qu'ils comportent une inscription publicitaires apparente ou indélébile et qui satisfont, en outre, aux conditions suivantes :

— être de faible valeur intrinsèque ;

— lorsque les marchandises, pour la publicité desquelles ils sont distribués gratuitement, sont de faible valeur, être d'un prix départ usine au plus égal à 5% du prix départ usine desdites marchandises.

Le mot « objet » publicitaire est pris dans un sens large et vise également les denrées consommables, sous réserve que les conditionnements individuels de chaque denrée soient revêtus d'une inscription explicitement publicitaire au nom ou à la marque de l'entreprise distributrice. Les menus objets publicitaires ainsi définis ouvrent droit à déduction sans que l'entreprise ait à justifier leur destination.

la mesure où il s'agit de biens non amortissables (petit outillage par exemple) et, par conséquent, non soumis à régularisation ultérieure des déductions (cf. *Revue des Contributions indirectes*, 1960, n° 123, p. 163, « Livraisons à soi-même et déductions »).

Ne peuvent être rangés dans la catégorie des menus objets à caractère publicitaire :

— les objets dont l'inscription susceptible de leur conférer un caractère publicitaire a été dissimulée pour ne pas en altérer la valeur artistique ;

— les objets qui, bien que revêtus d'une inscription publicitaire apparente, sont d'une grande valeur intrinsèque (objets en métaux précieux, en cristal, articles en peausserie ou maroquinerie de luxe, etc.).

Les cadeaux portant sur des objets qui ne répondent pas à la définition des menus objets publicitaires n'ouvrent droit à déduction qu'à condition d'être faits exclusivement dans l'intérêt de la bonne marche de l'entreprise et d'avoir une cause licite.

Sont exclus de la déduction :

— tous les cadeaux dont la distribution est prohibée par une disposition légale ou réglementaire (et notamment ceux tombant sous le coup du décret ns 61-861 du 5 août 1961 relatif à l'interdiction des ventes avec primes ;

— tous les cadeaux qui, en raison de leur importance et de la qualité du destinataire, ont manifestement le caractère d'une libéralité sans rapport avec les besoins de l'exploitation, ou bien constituent une rétribution injustifiée pour le client (1), son personnel ou des représentants ou même le personnel de l'entreprise vendeuse ou toute personne qui s'entremet dans la transaction.

Les bénéficiaires doivent pouvoir être nominativement désignés par l'entreprise et la déduction n'est accordée de toute manière que pour des objets remis à des personnes avec lesquelles l'entreprise est en relation d'affaires.

2° *Distribution gratuite de produits et objets de même nature que ceux fabriqués ou vendus par l'entreprise.*

Les *échantillons* distribués « gratuitement et normalement » à titre de publicité ouvrent droit à déduction de la T.V.A. acquittée au titre des livraisons à soi-même. Cette déduction est effectuée selon les règles de la déduction financière. Il en va de même des produits distribués au cours de *manifestations publicitaires*, lorsque l'entreprise apporte toutes justifications utiles à cet égard et, notamment, est à même de fournir la liste nominative des bénéficiaires.

Il se peut aussi que des marchandises soient remises gratuitement aux clients à l'occasion de ventes portant sur des objets identiques ou de même nature. Il faut alors opérer la distinction suivante :

— S'il s'agit de frais de publicité (par exemple : attribution gratuite tenant compte de l'importance des achats d'un client déterminé ou attri-

(1) Le Conseil d'Etat a admis la déduction pour des cadeaux de fin d'année offerts aux clients compte tenu du volume des affaires traitées avec chacun d'eux (arrêt du 21 déc. 1964, n° 57.792, *S.Q., Thecla-Delle*, précité).

butions gratuite indifféremment à tous les clients à l'occasion du lancement de produits nouveaux), c'est la déduction financière qui s'applique et il faut donc, au préalable, acquitter la T.V.A. au titre des livraisons à soi-même (1).

— Si, par contre, il s'agit, en fait, d'une réduction du prix de vente (cas de la vente dite « treize à la douzaine »), il n'y a pas d'imposition au titre des livraisons à soi-même et le fabricant déduit selon les règles de la déduction physique la taxe qui a grevé les matières premières correspondantes.

Toutes ces analyses sont parfaitement logiques ; on ne peut que déplorer leur complexité, qui découle dans une large mesure de la coexistence des deux sortes de déductions.

C. — *Biens confiés gratuitement à des tiers*

Par un arrêt du 22 février 1961 (n° 44.018, *Brasserie Le Phénix*), le Conseil d'Etat a jugé que doivent être considérés comme effectués pour les besoins de l'exploitation d'une société de brasserie et ouvrir droit par conséquent à la déduction financière, les achats d'armoires glacières que cette entreprise dépose gratuitement chez ses clients détaillants, lesquels utilisent ces meubles exclusivement pour le rafraîchissement des boissons vendues sous la marque de la société.

Ainsi, le matériel en question, déposé en vertu de contrats révocables, moyennant un versement forfaitaire de garantie, et demeurant la propriété de la société de brasserie, a été considéré comme utilisé pour les besoins de l'exploitation de cette société, bien que n'étant pas directement utilisé par elle, mais par ses clients.

L'Administration qui soutenait antérieurement la thèse contraire, a étendu (Instruction n° 48 du 9 avril 1962) le bénéfice de cette jurisprudence à toute entreprise qui, dans des conditions analogues à celles de l'espèce jugée, confie gratuitement à des tiers des biens figurant dans sa propre comptabilité, mais sous la réserve expresse que ces biens ne figurent pas parmi les catégories expressément exclues de la déduction (objets de mobilier notamment) et qu'ils servent effectivement aux besoins de l'exploitation de l'entreprise.

Etant donné que la déduction était déjà autorisée pour les frigidaires et vitrines frigorifiques utilisés pour la conservation des produits, l'application de la jurisprudence ci-dessus a notamment (2) conduit à étendre la déduction :

(1) La taxe n'est d'ailleurs déductible que sous réserve que les distributions gratuites soient, à titre de justification de leur destination, mentionnées sur les factures remises aux clients.

(2) Cette énumération n'est, bien entendu, pas limitative (En ce sens : *Bulletin de Documentation pratique des T.C.A.*, 1962, n° 5, p. 173, « Faisons le point en matière de déductions financières »).

— aux armoires glacières et aux soutireuses à bière, placées par les brasseries en dépôt dans les conditions exposées ci-dessus (1) ;

— aux appareils dits « conservateurs » que les fabricants de crèmes glacées placent en dépôt chez leurs clients, détaillants ou exploitants de spectacles ;

— au matériel et à l'outillage industriel qu'une entreprise prête ou confie gratuitement à une autre (par exemple : à un façonnier) sous réserve que ce prêt réponde aux besoins de l'entreprise prêteuse et que cette entreprise soit autorisée à amortir les biens prêtés.

Par contre, la déduction est refusée en ce qui concerne :

— les objets de mobilier (tables, chaises, parasols) déposés par les brasseurs chez les débitants ;

— les appareils automatiques de distribution de boissons ou autres denrées, déposés chez des tiers par les fabricants de ces boissons ou denrées.

D. — *Biens loués*

1° La taxe ayant grevé l'achat de biens ouvrant droit à déduction donnés en location est déductible *chez le loueur* selon les règles de la déduction *financière* (prorata), même si l'intéressé ne paye pas volontairement la T.V.A. sur le prix de cette location (c'est-à-dire se contente de le soumettre à la T.P.S.).

Cette déduction est refusée :

— lorsque le loueur n'est assujetti à la T.V.A. pour aucune de ses activités ;

— ou lorsqu'il s'agit de biens exclus (immeubles non industriels, véhicules autres que les moyens internes de manutention, objets de mobilier).

La déduction de la T.V.A. ou de la T.P.S. ayant grevé les factures de réparation desdits biens est subordonnée aux *mêmes conditions* (Rép. *Kroepflé, Déb. A.N.*, 26 sept. 1964, p. 876).

Lorsque la location porte sur des biens, pour lesquels le droit à déduction

(1) Dans un nouvel arrêt, en date du 24 juin 1963 (n° 47.854), le Conseil d'Etat a établi une nouvelle distinction entre, d'une part les matériels d'équipement ayant un caractère exclusivement professionnel et ouvrant, de ce fait, droit à déduction (comptoirs, glacières, installations frigorifiques, articles de pression) et, d'autre part, les matériels n'ayant pas un caractère exclusivement professionnel, assimilables à des « objets de mobilier » exclus de la déduction (tables, chaises, parasols). Mais un arrêt du 8 janvier 1965 (Req., n° 44.847, *Brasserie Amos*) semble préciser le critère retenu : cet arrêt rappelle la position, déjà adoptée par le Conseil d'Etat dans d'autres espèces, selon laquelle par « objets de mobilier » exclus de la déduction, il convient seulement d'entendre les meubles qui, en raison de leur nature ou de leur valeur, ne sont pas nécessaires à l'exploitation de l'entreprise ; et si l'arrêt exclut de la déduction les tables et chaises de terrasse, ainsi que les tables de café, déposés par un brasseur chez un débitant, ce n'est pas parce qu'il s'agit « d'objets de mobilier » mais parce qu'il est constant « que ces meubles ne peuvent être regardés comme affectés exclusivement à la vente des produits fabriqués » par la brasserie.

est subordonné à une utilisation déterminée (immeubles utilisés pour les besoins d'une exploitation industrielle, véhicules utilisés comme moyens internes de manutention), la taxe n'est déductible chez le loueur que pour autant que le locataire affecte effectivement les biens à l'utilisation ainsi prévue (Rép. Poher, *J.O. Déb. Sénat*, 3 oct. 1964, p. 1022 et Conseil d'Etat 18 déc. 1963, n° 59.870).

2° Par contre, la T.P.S. (ou la T.V.A). facturée par le loueur sur le prix de la location est déductible *chez le locataire*, même si la location porte sur un bien exclu, dès lors qu'elle est effectuée pour les besoins de l'exploitation : voir p. 71.

Cas particulier de la location-vente

D'après nos renseignements, les solutions suivantes sont applicables :

1) *Pendant la location* :

Le bailleur facture la T.V.A. (ou la T.P.S.) au locataire qui peut déduire cette taxe selon les règles de la déduction financière dès lors que la location représente un service rendu pour les besoins de l'exploitation.

2) *A l'issue de la location lorsque la vente intervient* :

Au point de vue des T.C.A. les effets de la vente rétroagissent à la date de la location.

Dès lors, le bien ainsi acquis pour les besoins de l'exploitation ouvre droit à déduction financière sauf si ce bien est expressément exclu du droit à déduction (véhicule p. ex.). Deux cas peuvent donc se présenter :

— *biens ouvrant droit à déduction* : la déduction financière déjà opérée se trouve validée (aucune déduction complémentaire, puisque les versements effectués au titre de la location correspondent au prix d'achat du matériel) ;

— *biens n'ouvrant pas droit à déduction* : le locataire doit reverser la taxe qu'il a déduite pendant la période de location.

E. — *Stands de foires*

Les assujettis à la T.V.A. peuvent déduire, sous les conditions de droit commun, la T.V.A. ou la T.P.S. grevant l'achat ou la location à des fins publicitaires d'éléments préfabriqués, ou d'un stand aménagé dans une foire ou une exposition, sous réserve qu'aucune vente ne soit réalisée dans ce local. L'inscription de commandes ne fait pas obstacle à la déduction.

Bien entendu, il faut tenir compte des exclusions (objets de mobilier notamment) ; mais on rappelle que la location portant sur des biens exclus ouvre droit à déduction.

En outre, lorsque des éléments soumis à amortissement auront été utilisés dans un but publicitaire, la déduction de la T.V.A. effectuée à ce

titre doit donner lieu aux régularisations ultérieures concernant les biens amortissables (Instruction nº 47 du 13 mars 1957).

F. — *Outillages fabriqués pour l'exécution de commandes à l'exportation*

Les industriels doivent acquitter la T.V.A. au titre des livraisons à soi-même en ce qui concerne les outillages (meules, matrices...) qu'ils fabriquent pour exécuter certaines commandes ; cette taxe est ensuite déductible selon les règles de la déduction financière.

La même solution est applicable lorsque les outillages sont fabriqués pour exécuter des commandes émanant de clients étrangers.

Si l'outillage est vendu distinctement au client étranger, la T.V.A. est due sur ce prix de vente mais il est admis, dans l'hypothèse où le client ne prend pas livraison effective de l'outillage, que l'utilisateur déduise la taxe comme s'il s'agissait d'un matériel lui appartenant (Instruction nº 99 du 13 août 1962).

G. — *Matériel de presse*

En vertu de l'article 50, § II, de la loi nº 54817 du 14 août 1954, les entreprises de presse bénéficient d'une subvention de 15% pour le matériel destiné aux travaux de composition et d'impression des publications exonérées de taxes sur le chiffre d'affaires. Le décret 55-226 du 10 février 1955 qui fixe les modalités d'application de cette mesure, prévoit qu'en ce qui concerne les entreprises exerçant une activité mixte (édition de journaux et imprimerie), le montant de la subvention est réduit en proportion du chiffre d'affaires taxable. Du fait de la réduction dont elle est ainsi affectée, la subvention n'est pas de nature à priver les entreprises de presse de la déduction de la taxe ayant grevé leurs matériels de composition et d'impression, puisque le pourcentage qui sert au calcul de cette déduction est déterminé en fonction des activités taxables (Instruction nº 4 du 18 janv. 1960).

H. — *Matériels agricoles*

Dans certains cas, les bénéficiaires de la subvention de 10% prévue en faveur de certains matériels agricoles (loi du 10 avril 1954, art. 22, modifié) remplissent également les conditions requises pour prétendre au bénéfice de la déduction de T.V.A.

L'Administration n'admet pas le cumul de ces deux avantages. Les coopératives et les entreprises exerçant conjointement des activités industrielles et agricoles sont tenues de joindre au dossier constitué en vue de l'obtention de la subvention une déclaration de non cumul (constatant que le matériel ne se rapporte pas à une activité passible de la T.V.A.).

D'autre part, lorsqu'un industriel se livre à des travaux de culture, de récolte et de transport, sur ses propriétés ou pour le compte d'agriculteurs,

le matériel affecté à ces travaux n'ouvre pas droit à déduction de la T.V.A. (Instruction nº 237 du 29 août 1955).

I. — *Travaux immobiliers*

Les entrepreneurs de travaux immobiliers, qui sont des assujettis à la T.V.A., bénéficient bien entendu des déductions selon les règles applicables à tous les assujettis à la T.V.A. : déduction physique en ce qui concerne les matières premières et matières assimilées (matériaux, fournitures et produits incorporés dans la construction, explosifs, acétylène, oxygène, force matrice, etc.), déduction financière en ce qui concerne les investissements et frais généraux. Mais il y a lieu, dans ce domaine, d'étudier certaines solutions particulières concernant :

— les unes, les modalités d'application de certaines déductions ;

— les autres, les rapports entre maîtres d'œuvre, entrepreneurs généraux et sous-traitants sur le plan des déductions.

Modalités particulières de certaines déductions

Des modalités particulières concernent l'*électricité consommée sur les chantiers.*

Pour déterminer le montant des déductions auxquelles elles peuvent prétendre au titre de l'énergie électrique utilisée, les entreprises de travaux immobiliers doivent, en droit strict, distinguer et justifier, *pour chacun de leurs chantiers,* la part d'énergie électrique ouvrant droit à la déduction financière et celle n'ouvrant droit à aucune déduction (chauffage et éclairage de locaux exclus de la déduction ; fonctionnement des véhicules). Cette discrimination, qui découle de l'excès des catégories en matière d'éléments déductibles, ne manque pas de soulever des problèmes. Aussi l'Administration admet-elle que, dans l'hypothèse où elles éprouvent de réelles difficultés pour opérer la distinction, les entreprises peuvent être autorisées à opérer uniformément, selon les règles de la déduction financière, la déduction de la T.V.A. ayant grevé la totalité du courant électrique consommé. Mais cette dérogation est limitée aux seuls chantiers ouverts temporairement pour les besoins de la construction d'un ouvrage déterminé ; elle ne s'applique pas aux ateliers ou chantiers installés à demeure pour l'ensemble des besoins de l'entreprise. En outre, elle ne fait pas échec à la règle selon laquelle le courant consommé à l'occasion de travaux en régie donne lieu à déduction chez le maître de l'ouvrage auquel le mandataire doit en facturer le montant, en faisant apparaître la T.V.A. Pour bénéficier de la dérogation, l'entrepreneur doit déposer auprès du service local des Contributions indirectes une déclaration préalable, comportant l'engagement de renoncer à toute demande de restitution de la T.V.A. correspondant à l'abandon de la déduction physique (déclaration valable pour une durée indéterminée, mais au minimum pour une période de douze mois à compter de sa date) (Instruction nº 86 du 6 juin 1960).

— *Rapports entre maîtres d'œuvre, entrepreneurs généraux et sous-traitants sur le plan des déductions* (Instruction n° 25 du 3 févr. 1958).

1° *Relations entre un sous-traitant et un entrepreneur principal.*

Il faut distinguer selon que le sous-traitant paye la T.V.A. sur ses encaissements (régime général en matière de travaux immobiliers) ou selon qu'il a opté pour le paiement de la taxe au moment de la livraison des ouvrages.

a) Le sous-traitant paye la T.V.A. sur ses encaissements. — Le sous-traitant peut, lorsqu'il reçoit des acomptes ou avances de l'entrepreneur principal, facturer à celui-ci la T.V.A. qu'il est tenu de verser au Trésor. L'entrepreneur principal est autorisé à déduire au fur et à mesure (avec décalage d'un mois) les taxes ainsi facturées, quel que soit le fait générateur applicable chez lui-même (encaissement ou livraison). Il n'a donc pas à attendre l'établissement du mémoire définitif.

Au moment de la livraison définitive des travaux, le sous-traitant établit un mémoire global mentionnant la T.V.A. afférente à l'ensemble de l'ouvrage exécuté ; pour éviter les doubles déductions, ce document doit faire apparaître :

— d'une part, le montant des acomptes versés par l'entrepreneur principal ainsi que les taxes correspondantes ;

— d'autre part, la T.V.A. afférente au solde du marché, seule déductible.

Mais la T.V.A. afférente à ce solde ne doit être mentionnée que pour ordre, car n'ayant pas été payée, elle ne peut selon l'Administration ouvrir droit à aucune déduction.

A cet égard, l'Administration a été amenée à préciser (cf. Rép. Bignon, *J.O. Déb. A.N.*, 25 juill. 1963, p. 4488) que le fait de mentionner cette taxe sur un mémoire sans autre réserve rend l'auteur de ce mémoire redevable de la taxe ainsi indiquée par application de l'article 268 du *Code Général des Impôts.*

Il importe par conséquent, que le document établi ne laisse place à aucune équivoque ; en conséquence, il paraît utile de conseiller aux entrepreneurs de préciser qu'il ne constitue pas à proprement parler une facture et que la taxe afférente au solde non payé n'ouvre pas droit à déduction.

Dans cet ordre d'idées et afin de permettre néanmoins aux entrepreneurs d' « indiquer » au maître d'œuvre la T.V.A. grevant la totalité des travaux lors de l'établissement du mémoire global même si la totalité de la taxe n'a pas été acquittée, et ceci sans entraîner les conséquences de l'application des dispositions de l'article 268 du *Code Général des Impôts* précité du *Code Général des Impôts*, l'Administration a été conduite, dans une réponse à la Fédération du Bâtiment du 31 janvier 1964 à admettre que la T.V.A. grevant la totalité d'un mémoire puisse être mentionnée, mais sous la réserve ci-après à la suite du montant global du marché : « dont T.V.A. probable éventuellement déductible après facturation... x F ». Ultérieurement lorsqu'ils auront encaissé le solde du prix, les entrepreneurs devront remettre à leur client, donneur d'ouvrage, une note indiquant le montant total du prix encaissé en définitive et de la T.V.A.

correspondante (bien entendu, ce n'est qu'après réception de cette note que le client pourra déduire la T.V.A. en question).

b) *Le sous-traitant paye la T.V.A. lors de la livraison des ouvrages.* — Dans ce cas, l'entrepreneur principal ne peut effectuer aucune déduction avant la livraison définitive des travaux par le sous-traitant.

2° *Relations entre le maître de l'œuvre et l'entrepreneur.*

L'entrepreneur peut, s'il paye la T.V.A. sur ses encaissements, facturer la T.V.A. qu'il acquitte sur les acomptes perçus du maître de l'œuvre à l'occasion des situations provisoires de travaux. Mais le maître de l'œuvre ne peut opérer la déduction financière que lors de la livraison définitive de l'ouvrage constituant l'investissement ouvrant droit à déduction. Le maître de l'œuvre peut prendre la position d'entrepreneur général s'il coordonne l'activité des divers entrepreneurs. Il est tenu d'acquitter la T.V.A. lors de la livraison qu'il se fait à lui-même de l'investissement ; par contre il peut déduire, au titre de la déduction physique, les taxes facturées par les fournisseurs de matériaux et les sous-traitants au fur et à mesure de l'avancement des travaux s'il a par ailleurs des activités soumises à la T.V.A. Ensuite, l'intéressé, peut, en observant la règle du décalage d'un mois, imputer suivant les règles habituelles la T.V.A. acquittée au titre de la livraison à soi-même.

J. — *Régime particulier des opérations concourant à la construction immobilière*

L'article 27 de la loi n° 63-254 du 15 mars 1963 (1) a étendu la T.V.A. à l'ensemble des opérations concourant à la production ou à la livraison d'immeubles dont les trois quarts au moins de la superficie totale sont affectés ou destinés à être affectés à l'habitation. Ces opérations sont imposables même lorsqu'elles revêtent un caractère civil et quelles que soient la qualité de la personne qui les effectue et sa situation au regard des impôts directs. En contrepartie, l'enregistrement des actes donnant lieu au paiement de la T.V.A. n'entraîne l'exigibilité d'aucun droit d'enregistrement. Nous n'entrerons, évidemment, pas dans les détails du régime ainsi institué, qui est fort complexe et qui, en particulier, par le jeu de réfactions, comporte des taux différenciés (2).

Il nous appartient simplement, dans l'optique de cet ouvrage, de souligner que l'extension de la T.V.A. s'accompagne bien entendu de l'extension du régime des déductions qui en constitue la pièce maîtresse. Les

(1) Dont l'entrée en vigueur a été fixée au 1er septembre 1963 par le décret 63-674 du 9 juillet 1963 (art. 28).

(2) On pourra se reporter notamment, à cet égard, aux articles suivants :

— « Opérations de construction et T.V.A. », *La Documentation organique*, n° 219410 et s.

— « La T.V.A. pénètre la fiscalité immobilière », *Bulletin de Documentation pratique des T.C.A.*, mars 1963, p. 103.

— « Les principes de la nouvelle fiscalité immobilière », *Semaine Juridique*, 1963, n° 72563.

opérations nouvellement assujetties ouvrent donc droit non seulement à la déduction physique (T.V.A. perçue sur les éléments « incorporés à la construction » : terrain notamment ; T.V.A. perçue sur la construction elle-même lorsque celle-ci fait l'objet d'une nouvelle opération passible de la taxe), mais également à la déduction financière (investissements et frais généraux).

A titre transitoire, les droits d'enregistrement et la taxe sur les prestations de services perçus avant le 1er septembre 1963 ont été admis en imputation sur la T.V.A. exigible en vertu des nouvelles dispositions.

Il nous reste à relever une disposition originale : pour certaines opérations entrant dans le cadre du nouveau régime, le système de la déduction « impôt sur impôt » est abandonné et remplacé par une amorce d'imposition directe de la valeur ajoutée ; sont en effet notamment imposées sur la différence entre le prix de cession et le prix d'acquisition (ou le prix de revient) :

— les cessions de droits sociaux ;

— les mutations ultérieures portant sur un immeuble ou une fraction d'immeuble ayant fait l'objet d'une mutation en l'état futur d'achèvement ;

— les mutations portant sur des immeubles ou des fractions d'immeubles achevés avant le 1er septembre 1963 (mais le redevable peut, en ce qui concerne ces dernières, opter pour le régime de la déduction impôt sur impôt).

Le mode d'imputation « impôt sur impôt » n'est cependant abandonné qu'en ce qui concerne la déduction physique. C'est ainsi que les redevables sont autorisés à déduire, de la T.V.A. applicable à la plus-value, le montant de la T.V.A. ou de la T.P.S. ayant grevé, le cas échéant, les services rendus pour la réalisation des mutations.

K. — *Régime particulier de l'industrie pétrolière*

(Ordonnance n° 59-109 du 7 janvier 1959)

Les produits pétroliers sont soumis à la T.V.A. au moment de la mise à la consommation (sortie des usines de fabrication ou des entrepôts en vue de la consommation intérieure).

L'importation du pétrole et son raffinage se font en franchise de droits, sous le contrôle de l'Administration des Douanes. Quant aux opérations antérieures à la mise à la consommation, elles se font en suspension de la T.V.A. et de la T.P.S. Le régime suspensif s'applique également aux livraisons de produits pétroliers à l'industrie chimique (pétrochimie). La T.V.A. exigible au moment de la mise à la consommation est recouvrée par l'Administration des Douanes ; elle est calculée au taux de 10% sur la base d'une valeur forfaitaire fixée trimestriellement par le Directeur général des Douanes (1). Les opérations postérieures à la mise à la consom-

(1) Ainsi que nous l'avons déjà signalé, cette T.V.A. spéciale n'ouvre pas droit à déduction au profit des utilisateurs des produits en question.

mation sont placées en dehors du champ d'application des taxes sur le chiffre d'affaires. Sans entrer dans les détails de ce régime très particulier (1), nous insisterons sur ce qui se rattache à notre sujet, à savoir le régime des déductions. Celui-ci fait, dans ce domaine, l'objet d'une réglementation dérogatoire au droit commun.

1° *Le régime normal des déductions subit des restrictions.*

La déduction physique s'exerce normalement au profit de l'industrie pétrolière. Par contre, le bénéfice de la déduction financière (2) est réservé aux entreprises titulaires d'un permis d'exploitation d'hydrocarbures, aux installations assurant le transport du pétrole brut et des gaz naturels par pipe-lines et aux installations placées sous le régime de l'« usine exercée» (*Code des Douanes*, art. 164), à l'exception de celles qui procèdent à la régénération des huiles usagées. D'autre part, ces déductions ne peuvent s'imputer que sur la T.V.A. spéciale applicable aux produits pétroliers.

2° *Transfert de droits à déduction.*

Afin d'éviter que, du fait du régime suspensif, certaines entreprises (notamment celles qui, vendant sous douane, ne font pas de mises à la consommation) soient privées de la possibilité d'imputer leurs droits à déduction, elles sont autorisées à transférer ces droits à des confrères, au moyen de certificats de droits à déduction établis par l'Administration des Douanes.

Section IV

Le pourcentage de déduction

Introduction et historique

Lorsque les activités d'un redevable ne sont pas toutes soumises à la T.V.A., il est évident que les déductions peuvent être totales, mais doivent adaptées à cette circonstance. Deux systèmes sont concevables, à cet égard :

— Un système de discrimination, dans lequel on cherche à déterminer exactement quels sont les éléments affectés à une activité passible de la T.V.A. et à limiter la déduction à ces éléments.

— Un système forfaitaire consistant à admettre en déduction l'ensemble des éléments affectés aux activités du redevable, mais à réduire uniformément la taxe déductible pour tenir compte de l'importance des activités non soumises à la T.V.A.

(1) Voir notamment à cet égard : « L'imposition des produits pétroliers aux taxes sur le chiffre d'affaires », *Revue des Contributions indirectes*, 1960, n° 129, p. 487.

(2) Cette limitation procède en particulier du souci de maintenir, dans ce secteur, la T.V.A. et les déductions dans le cadre de l'usine exercée familier aux Douanes.

Le système de la discrimination a toujours été et est encore aujourd'hui appliqué en matière de déduction physique, assorti — il est vrai — d'un correctif d'inspiration forfaitaire dans le cas où la discrimination soulève des difficultés.

Les règles applicables en matière de déduction physique ont été étudiées plus haut. La présente section envisage donc uniquement le régime de la déduction financière. Dans ce domaine, le système de la discrimination et le système forfaitaire ont d'abord été appliqués cumulativement. Puis, à compter du 1er janvier 1959, le système forfaitaire devint la règle et la discrimination ne fut plus admise que dans des cas exceptionnels (entreprises se scindant en secteurs d'activité).

***

Avant d'étudier en détail le régime actuel, nous allons rappeler les principales caractéristiques du système appliqué du 1er juillet 1954 au 31 décembre 1958. Dans ce système, les redevables étaient autorisés (1) à distinguer les biens selon leur utilisation et trois catégories de biens étaient à envisager à cet égard :

1° Les biens exclusivement affectés à des activités passibles de la T.V.A. (ou bénéficiant de l'exonération attachée aux exportations) :

Ces biens ouvraient droit à déduction de la totalité de la T.V.A.

2° Les biens exclusivement affectés à des activités exonérées ou situées hors du champ d'application de la T.V.A. :

Ces biens n'ouvraient en principe droit à aucune déduction.

3° Les biens affectés à la fois à des activités passibles de la T.V.A. et à des activités non passibles de cette taxe :

Pour ces biens, la déduction devait être calculée « au prorata » de la valeur des produits soumis à la T.V.A. Ce prorata devait en principe être évalué par les intéressés, sous leur responsabilité, en fonction de la composition du chiffre d'affaires de l'exercice pendant lequel les biens étaient acquis. Mais en fait le prorata était établi en fonction de la composition du chiffre d'affaires de l'exercice précédent et les déductions étaient régularisées en fin d'exercice en fonction du prorata tiré des données de l'exercice en cours.

Pour les services, aucune discrimination selon l'affectation n'était admise et la déduction était toujours calculée selon le prorata.

Le décret 58-1423 du 31 décembre 1958 modifia sensiblement la réglementation dans ce domaine :

(1) En principe, la discrimination était obligatoire. Mais il y avait sur ce point un certain flottement dans la pratique et l'Administration semblait admettre que les intéressés optassent pour l'ensemble de leurs déductions, entre le système de la discrimination et le système forfaitaire du « prorata » (sauf en ce qui concerne les services, pour lesquels l'application du système forfaitaire était obligatoire).

— la règle du prorata fut généralisée et le mode de calcul de ce prorata — désormais appelé « pourcentage de déduction » — strictement réglementé ;

— la discrimination selon l'affectation des biens ne fut maintenue que dans le cas exceptionnel des entreprises autorisées (ou obligées) à se scinder en secteurs d'activité.

C'est la réglementation résultant de ces modifications que nous allons à présent exposer en détail. Nous aurons à examiner successivement :

— Le champ d'application du pourcentage de déduction.

— Le calcul de ce pourcentage.

— Ses modalités d'application.

— La séparation en secteurs d'activité.

Pour terminer, nous ferons ressortir les inconvénients de cette réglementation.

Sous-Section I. — Champ d'application du pourcentage de déduction

Le pourcentage de déduction ne s'applique qu'en matière de déduction financière, c'est-à-dire de déduction de la taxe ayant grevé les biens d'exploitation (y compris les produits dits « de consommation rapide ») et les frais généraux (biens ou services).

Il ne s'applique pas en matière de déduction physique : matières premières, agents de fabrication, marchandises revendues en l'état. Le système forfaitaire admis, dans ce domaine, en cas de fabricaton mixte (pourcentage quantitatif ou, le cas échéant, rapport des valeurs) est totalement distinct du pourcentage de déduction.

Sous-Section II. — Calcul du pourcentage de déduction

La réglementation afférente aux éléments entrant en compte dans le calcul du pourcentage de déduction, sans présenter de difficultés insurmontables, est très complexe, du fait même de la multiplicité des formes d'activité que l'on rencontre dans la pratique.

Le texte de base est l'article 2 du décret 58-1423 du 31 décembre 1958 (repris à l'article 69 A de l'Annexe III du *Code Général des Impôts*). Ce texte a appelé — et continue à appeler — une série de précisions administratives. L'instruction de base dans ce domaine est l'instruction n° 176 du 11 septembre 1959. Pour clarifier, dans la mesure du possible, une matière très dense, nous essaierons d'abord de dégager nettement les règles générales. Nous n'envisagerons qu'en second lieu diverses solutions particulières dont l'insertion dans un plan rationnel eût rendu malaisée une vue synthétique de la question.

A. — *Règles générales*

Il y a lieu tout d'abord d'examiner les éléments qui restent purement et simplement en dehors du calcul. Parmi ceux qui, au contraire, entrent en compte, il est nécessaire de distinguer ceux qui ne figurent qu'au numérateur de la fraction servant à la détermination du pourcentage, de ceux qui figurent également au dénominateur de ladite fraction.

Il y a lieu ensuite de faire ressortir que certains éléments du calcul interviennent dans celui-ci non pas pour leur montant effectif, mais pour un montant fictivement majoré de la T.V.A. dont ils sont légalement dispensés.

Enfin, nous indiquerons les règles d'arrondissement du pourcentage et nous donnerons un exemple de calcul.

1° *Eléments exclus du calcul.*

N'ont à figurer ni au numérateur ni au dénominateur de la fraction servant à calculer le pourcentage de déduction, les sommes correspondant :

— aux livraisons à soi-même soumises à la T.V.A. (1) ;

— aux cessions d'éléments d'actif ;

— aux affaires non commerciales (locations ayant un caractère civil, redevances encaissées par les inventeurs, etc.) ;

— aux recettes se rapportant directement à une activité agricole (2) ;

— aux remboursements de frais non imposables (par exemple : frais de port avancés pour le compte de l'acheteur) ;

— aux recettes non imposables provenant de consignations d'emballages ;

— aux affaires réalisées hors de France, au sens de l'article 259 du *Code Général des Impôts*, autres que les exportations et opérations assimilées (3).

— aux sommes reçues par un redevable, membre d'une association en participation, au titre des opérations internes de la société (ces opérations ne constituent, en effet, pas des « affaires » taxables) (4).

2° *Eléments pris en compte.*

Dès l'abord, il y a lieu de souligner :

— que le calcul est effectué sur la base des opérations réalisées au cours de l'année civile (et non au cours de l'exercice comptable) ;

(1) *A fortiori*, les livraisons à soi-même non taxables sont exclues du calcul. Sur les inconvénients de l'exclusion des livraisons à soi-même taxables, voir *Bulletin de Documentation pratique des T.C.A.*, 1959, n° 12, p. 463 et *Revue des Contributions indirectes*, 1960, n° 123, p. 163 (« Livraisons à soi-même et déductions »).

(2) Instruction n° 4 du 18 janvier 1960 (selon la même instruction, la règle de déduction selon un pourcentage unique ne peut avoir pour conséquence d'autoriser la déduction de la taxe ayant grevé les biens acquis pour les besoins d'une activité purement agricole exercée, par ailleurs, par un industriel).

(3) Voir sur ce point *Documentation Organique*, n° 211615, § 28.

(4) Instruction n° 36 du 27 mars 1961.

— que bien que le texte mentionne — sans doute par inadvertance — les « recettes », l'Administration admet les entreprises à se baser sur les « affaires » réalisées du 1er janvier au 31 décembre, au sens de la réglementation du fait générateur en matière de taxes sur le chiffre d'affaires ; ainsi, sont rattachées à l'année dans laquelle elles sont opérées les facturations complémentaires ou rectificatives (complément de prix, escomptes, rabais, etc.) : Instruction n° 176 du 11 septembre 1959).

— qu'enfin les éléments doivent, en principe, être pris en compte tels qu'ils le sont pour l'assiette des taxes sur le chiffre d'affaires (c'est-à-dire y compris notamment les commissions et frais à la charge du vendeur, non compris les débours pour les commissaires de transport) : Instruction n° 4 du 18 janvier 1960.

Ceci dit, la limitation des déductions, qui est l'œuvre du pourcentage que nous étudions ici, découle du fait qu'alors que le chiffre d'affaires global de l'entreprise est en principe repris au dénominateur, seules les opérations soumises à la T.V.A. et certaines opérations assimilées peuvent figurer au numérateur de la fraction servant à déterminer le pourcentage de déduction

Numérateur. — Au numérateur de la fraction peuvent figurer uniquement :

— les affaires soumises à la T.V.A. (obligatoirement ou par option) ; ces affaires sont à retenir pour leur montant intégral, même lorsqu'elles bénéficient — pour le calcul de la taxe — d'une réfaction (ventes au détail, travaux immobiliers) ;

— les exportations de produits passibles de la T.V.A. à l'intérieur (à l'exclusion, par conséquent des exportations de produits non soumis à la T.V.A.) ;

— les ventes ou livraisons de produits normalement passibles de la T.V.A. ; mais bénéficiant de la suspension de cette taxe ;

— les ventes de déchets neufs d'industrie provenant d'activités soumises à la T.V.A.

Dénominateur. — Au dénominateur de la fraction doivent figurer :

— les sommes figurant au numérateur,

— augmentées des affaires exonérées de la T.V.A. ou situées hors du champ d'application de la T.V.A. (y compris les affaires soumises seulement à la taxe sur les prestations de service et à la taxe locale).

3° *Eléments à majorer fictivement de la T.V.A.*

Les exportations et les livraisons en suspension de T.V.A. doivent, pour le calcul du pourcentage de déduction, être majorées du montant de la T.V.A. dont le paiement n'est pas exigé (*Code Général des Impôts*, Annexe III, art. 69 A).

En ce qui concerne les exportations, cette majoration ne doit intervenir que pour les produits qui seraient taxables à défaut de l'exonération prévue en faveur des exportations (il a été précisé que les exportations de vins vinés entrent dans cette catégorie : Instruction n° 4 du 18 janv. 1960).

La majoration est appliquée au prix effectif de vente, abstraction faite des autres droits ou taxes dont le paiement n'est pas exigé ainsi que des indemnités ou avantages divers dont bénéficient les exportateurs. Elle est calculée en appliquant à ce prix le taux *réel* de la T.V.A. (c'est-à-dire le taux applicable à un prix hors taxe) et non pas le taux légal (qui est le taux applicable à un prix comprenant la taxe).

4° *Calcul du pourcentage.*

L'Administration a admis, dans un but de simplification, que le pourcentage de déduction peut être arrondi à l'unité supérieure (Instruction n° 176 du 11 sept. 1959). Il résulte notamment de cette décision que si le calcul donne le nombre 99, suivi de décimales, la déduction peut être opérée à 100%.

Exemple de calcul du pourcentage.

Supposons que les données d'une année civile déterminée se présentent comme suit :

— Ventes soumises à la T.V.A.	200.000
— Exportations de produits passibles du taux de 20 % de la T.V.A. à l'intérieur	50.000
— Fournitures, en suspension de la T.V.A. de 20 %, à des chantiers de constructions navales	20.000
— Affaires non soumises à la T.V.A.	60.000

Le pourcentage de déduction applicable au cours de l'année civile suivante est égal à :

$$\frac{200.000 + 1{,}25 \,.\, (50.000 + 20.000)}{200.000 + 1{,}25 \,.\, (50.000 + 20.000) + 60.000} = 82{,}53$$

que l'on arrondit à 83.

N.B. — Le multiplicateur 1,25 utilisé dans ce calcul est celui qui correspond au taux réel de la T.V.A. de 20 % (taux réel égal à 25 %).

B. — *Solutions particulières*

1° Exportations.

1) Sont assimilées aux exportations (Instructions n° 176 du 11 sept. 1959, 36 du 27 mars 1961 et 46 du 2 avril 1962), avec toutes les conséquences qui en découlent pour le calcul du pourcentage de déduction :

— les ventes en France avant dédouanement ;

— la valeur déclarée en douane des produits livrés de France à destination d'un territoire d'exportation (approvisionnement de dépôts, envoi d'échantillons, etc.) ;

— les travaux à façon portant sur des produits taxables exportés ;

— les commissions encaissées par les commissionnaires exportateurs ;

— les recettes provenant de travaux d'études et de recherches relevant d'une activité commerciale et effectuées pour le compte de clients établis à l'étranger, ainsi que les mêmes travaux effectués pour le compte d'entreprises françaises, mais relatifs à des projets dont la réalisation doit s'effectuer hors de la métropole ;

— les sommes encaissées à l'étranger par des entreprises françaises et provenant de location de matériels leur appartenant dans la mesure où ces matériels auront préalablement fait l'objet d'une exportation ;

— les livraisons à destination de la Corse ou les ventes en Corse de produits alimentaires de large consommation, de matériaux de construction, de charbons, d'engrais, de gros matériel agricole et de matériel d'équipement affecté à l'industrie hôtelière et touristique, lorsqu'elles sont exonérées de T.V.A. en vertu de l'article 95 de la loi 63-156 du 23 février 1963 (1).

2) L'exportation de produits exonérés de T.V.A. a appelé également des précisions particulières : les exportations ne sont à exclure du numérateur que si l'exonération dont bénéficient, à l'intérieur, les produits en cause est *inconditionnelle* ; lorsque l'exonération est, au contraire, généralement subordonnée à l'utilisation des produits (p. ex. farines panifiables, bois de papeterie), on applique, pour le calcul du pourcentage de déduction, le régime des exportations de produits taxables (il semble que l'Administration ait tiré en ce domaine les conséquences de l'impossibilité dans laquelle elle se trouve de contrôler l'utilisation que fait, du produit, l'acheteur étranger). Par identité de motifs, lorsque le bénéfice d'un taux réduit (10% ou 6%) est conditionné par l'utilisation du produit (p. ex. : huiles végétales destinées à la fabrication des huiles fluides alimentaires, soufre destiné aux usages agricoles), le montant des exportations de ces produits est, pour le calcul du pourcentage de déduction, majoré de l'incidence du taux normal de la T.V.A. (Instruction n° 86 du 6 juin 1960).

2° *Livraison en suspension de T.V.A.*

Constituent notamment (sous réserve que soient observées, le cas échéant, les formalités conditionnant le bénéfice de la suspension de la taxe) des livraisons en suspension de T.V.A. avec toutes les conséquences qui en découlent pour le calcul du pourcentage de déduction (2) (Instruction n° 176 du 11 sept. 1959) :

— les ventes en suspension aux exportateurs ;

— les fournitures off shore ou pour la défense commune ;

— les fournitures aux chantiers de constructions navales ou aéronautiques ;

(1) Instruction du 2 décembre 1963. Voir notamment sur cette exonération : *La Documentation Organique*, n° 21929.

(2) Inscription au numérateur, montant à majorer fictivement de la T.V.A.

— les ventes de métaux non ferreux ;

— les livraisons de certains produits (limitativement énumérés) destinés à entrer dans la fabrication d'aliments du bétail et des animaux de basse-cour ;

— les affaires ayant pour objet l'érection de monuments aux morts de la guerre (1) ;

— les travaux de rectification effectués à façon pour le compte du Service des Alcools.

Par contre, constituent des affaires exonérées ou situées hors du champ d'application de la T.V.A. (Instructions n^{os} 176 du 11 sept. 1959 et 36 du 27 mars 1961) :

— les reventes en l'état soumises à la T.V.A. sur le prix d'achat chez les assujettis partiels, dits « négociants producteurs » qui ont adopté le système B (le paiement de la T.V.A. a simplement pour but, dans ce système, de compenser un « trop déduit ») ;

— les opérations de façon pour le compte d'assujettis à la T.V.A. (sauf si cette taxe est payée volontairement par le façonnier) ;

— les ventes aux armateurs, aux pêcheurs, aux compagnies de navigation ;

— les ventes d'engins et de filets de pêche à des revendeurs ou des coopératives agricoles ;

— les ventes aux entreprises de presse et les ventes de bois de papeterie exonérés ;

— les allocations d'embranchement ;

— les ventes de déchets neufs d'industrie (bien qu'elles figurent, à la différence des autres affaires exonérées, au numérateur de la fraction).

C. — *Cas particuliers réservés*

Nous réservons pour le chapitre consacré à l'assiette réelle définitive de la T.V.A. l'examen des règles particulières concernant les entreprises nouvelles ou nouvellement assujetties à la T.V.A. En effet ces règles sont trop intimement liées au régime des régularisations ultérieures pour qu'il soit possible, sans nuire sérieusement à la clarté de l'exposé, de les examiner dans le seul cadre du pourcentage de déduction.

Sous-Section III. — Modalités d'application du pourcentage de déduction

Sous ce titre nous allons étudier la question de la période d'application du pourcentage et celle des formalités à accomplir par les redevables, qui, dans la pratique, sont liées.

(1) Instruction du 30 novembre 1964.

A. — *Période d'application du pourcentage*

Le pourcentage de déduction calculé d'après les données d'une année civile déterminée est utilisé pour le calcul des déductions afférentes à l'année civile suivante. Il en est ainsi même pour les entreprises saisonnières et quelle que soit l'amplitude de la variation du pourcentage (en hausse ou en baisse) par rapport aux pourcentages des années précédentes (1). En fait, le pourcentage ne peut être déterminé qu'au début de l'année pendant laquelle il sera utilisé. La règle du décalage d'un mois a d'ailleurs pour conséquence que la taxe ayant grevé les acquisitions de janvier ne peut au plus tôt être déduite qu'au titre des affaires de février (déclaration déposée en mars). C'est la date fixée pour le dépôt de cette déclaration qui, en principe, devrait déterminer le délai dont disposent les redevables pour calculer le pourcentage de déduction. Mais comme celui-ci doit lui-même, ainsi que nous le verrons ci-dessous, faire l'objet d'une déclaration, les redevables peuvent, à notre avis, différer le calcul jusqu'à la date fixée pour le dépôt de celle-ci (24 avril), à charge alors de régulariser sur la base du pourcentage nouvellement calculé les déductions provisoirement effectuées, au titre de l'année en cours, sur la base de l'ancien pourcentage (cette régularisation constituant une complication supplémentaire, il ne semble pas, toutefois, qu'ils aient intérêt à différer le calcul).

Les déductions sont donc faites selon le pourcentage applicable à l'année d'acquisition des biens ou services. Il en est ainsi même pour ceux acquis en novembre ou décembre, pour lesquels la déduction n'intervient, au plus tôt, que sur les déclarations déposées respectivement en janvier ou en février.

B. — *La déclaration annuelle*

(Arrêté du 18 février 1959, repris aux articles 24 *ter* à 24 *quinquiès* de l'Annexe III au *C.G.I.*)

Les assujettis à la T.V.A. doivent déclarer chaque année avant le 25 avril au service dont ils dépendent pour le paiement des taxes sur le chiffre d'affaires :

a) le pourcentage de déduction applicable à l'année en cours et les éléments globaux utilisés pour la détermination de ce pourcentage ;

b) le prix d'achat ou de revient, taxe comprise, des biens amortissables, même exclus du droit à déduction, acquis au cours de l'année précédente, ainsi que la taxe correspondante.

En fait, cette déclaration est faite sur la base d'un imprimé spécial fourni par l'Administration. En cas de pluralité d'établissements, la déclaration est faite auprès de chaque bureau compétent, mais ne doit comporter que les acquisitions de chaque établissement.

(1) Le seuil de dix points, dont il sera question plus loin, ne joue que pour les régularisations de déductions.

Enfin, il est un cas dans lequel la déclaration comporte non plus un seul, mais plusieurs pourcentages de déduction. Ce cas exceptionnel est celui des entreprises autorisées — ou contraintes — à se scinder fictivement, au regard de la seule T.V.A., en secteurs d'activité, cas que nous allons étudier à présent.

Sous-Section IV. — La séparation en secteurs d'activité

L'introduction, à compter du 1er janvier 1959, d'un pourcentage unique de déduction financière a rendu caduc le régime des discriminations selon l'affectation des biens appliqué antérieurement à cette date.

Il a paru nécessaire cependant de tempérer la règle du pourcentage unique qui, appliquée d'une manière trop absolue, eût été de nature à conférer à certains redevables des droits à déduction injustifiés ou, au contraire, à limiter des déductions auxquelles ils étaient légitimement en droit de prétendre.

On a donc maintenu, pour certains cas, le régime de l'affectation des biens, tout en modifiant sa nature et en rendant son application très exceptionnelle.

L'article 69 A de l'Annexe III au *Code Général des Impôts* permet en effet à l'Administration soit d'autoriser, soit d'imposer le fractionnement de l'entreprise en secteurs d'activité au regard de la déduction financière, chaque secteur d'activité ayant alors son pourcentage propre de déduction.

Cette mesure permet aux entreprises qui en bénéficient de se scinder en quelque sorte sur le plan fiscal, tout en restant des entités juridiques. A défaut de cette faculté, les entreprises dont les possibilités de déduction eussent été par trop entravées du fait de la coexistence en leur sein d'un secteur taxable et d'un secteur exonéré, auraient été conduites à procéder, le cas échéant, à une véritable scission et on ne peut que louer le législateur de s'être, dans ce domaine, détourné des catégories juridiques pour assurer à son système plus de souplesse sur le plan de l'adaptation aux réalités commerciales (1).

Après avoir examiné les conditions d'application du fractionnement en secteurs, nous en examinerons les conséquences et nous énoncerons les formalités imposées aux redevables dans ce domaine.

A. — *Conditions d'application du fractionnement en secteurs d'activité*

C'est, suivant le cas, l'Administration ou le contribuable qui prend l'initiative du fractionnement.

(1) Le fractionnement en secteurs, sans scission juridique, constitue en somme l'inverse du système de l'Organschaft, admis en matière d'Umsatzsteuer allemand, système en vertu duquel plusieurs entreprises peuvent être considérées comme n'en formant qu'une seule, bien qu'il n'y ait pas fusion sur le plan juridique (cf. notamment C. Campet, *Le régime fiscal du chiffre d'affaires et son incidence sur la productivité*, O.E.C.E., Paris, 1957, p. 99 et L. Reboud, *Systèmes fiscaux et Marché Commun*, Sirey, 1961, p. 255). La théorie de l'Organschaft existe également en Autriche et, sous le nom de « fiscale Eenheid », aux Pays-Bas.

1° *Fractionnement sur demande de l'Administration.*

L'Administration a fait connaître qu'elle imposerait le fractionnement en secteurs d'activité aux entreprises déjà assujetties à la T.V.A. qui annexeraient à leur activité imposable un secteur d'affaires exonérées. Elle veut éviter par là que ces entreprises profitent indûment, pour l'aménagement de leur secteur exonéré, des possibilités de déduction résultant de leur secteur taxé (Instruction n° 176 du 11 sept. 1959).

Le fractionnement doit être effectué de plein droit, sans qu'une demande de l'Administration soit nécessaire, lorsqu'une *association en participation* est constituée pour une durée supérieure à une année (1) ; dans ce cas, le calcul des déductions financières est effectué, obligatoirement, à l'intérieur d'un secteur autonome délimité par le cadre de l'association en participation, selon un pourcentage de déduction distinct de celui des participants. La taxe déductible doit d'ailleurs en principe être imputée sur la T.V.A. acquittée au titre des affaires faites dans le cadre de la participation. Mais ceci n'empêche pas que la taxe ayant grevé des achats facturés — dans le cadre de l'association — à l'un des participants soit déduite par un autre participant, notamment au titre de la déclaration que celui-ci dépose en sa qualité de gérant de l'association. De plus, les dispositions relatives aux transferts de droits à déduction autorisés en vertu du décret du 22 avril 1960 peuvent s'appliquer en l'espèce et les associations en participation constituées exclusivement en vue de l'étude ou de la recherche peuvent obtenir des dérogations particulières (Instruction n° 36 du 27 mars 1961).

2° *Fractionnement sur demande du redevable.*

Le fractionnement en secteurs n'est autorisé que dans les cas exceptionnels où les caractéristiques techniques et économiques de l'entreprise rendent ce fractionnement légitime.

Ainsi, le fractionnement n'est pas admis lorsque les diverses opérations effectuées par l'entreprise relèvent d'une seule « fonction économique », même si ces opérations sont soumises à des régimes fiscaux distincts. L'expression « fonction économique » est interprétée dans son sens large et recouvre les diverses activités exercées en fait par une même personne pour mettre un produit ou un service à la disposition du consommateur ou de l'utilisateur. Elle ne coïncide pas nécessairement avec la notion de « branche professionnelle » et ne se réfère pas aux diverses formes de concentration. La règle selon laquelle les « livraisons à soi-même » ne doivent pas être retenues pour le calcul du pourcentage de déduction s'oppose d'ailleurs à ce que soient pris en considération des secteurs d'acti-

(1) Dans le cas des associations en participation de très courte durée (en principe inférieure à un an) et qui ne requièrent pas une acquisition importante de biens d'exploitation, le calcul des déductions relatives aux biens et services utilisés en commun peut être effectué sans qu'il y ait lieu de considérer l'activité de la participation comme un secteur distinct. La déduction est alors opérée par les participants d'après le pourcentage général propre à leur entreprise et les recettes de la participation doivent être réparties entre eux pour le calcul de ce pourcentage.

vité purement internes n'ayant aucune relation directe avec la clientèle (Instruction n° 176 du 11 sept. 1959). Ainsi par exemple ne peuvent être autorisés à adopter des pourcentages de déduction distincts :

— les industriels dont l'activité est limitée au traitement des produits agricoles ou de la pêche (sucreries, brasseries, distilleries, laiteries, meuneries, semouleries, huileries, conserveries, etc.), quel que soit le régime fiscal des produits et sous-produits obtenus ;

— les industriels qui effectuent des fabrications taxables et des fabrications exonérées relevant, par l'outillage et les procédés employés, d'une même technique ; exemples : éditeur de livres et de journaux, corderie fabriquant des engins et filets de pêche ;

— les entreprises qui donnent en location ou utilisent à des prestations de services les matériels, machines, appareils de leur fabrication ;

— les marchands en gros de boissons, quel que soit le régime fiscal des produits commercialisés ;

— les redevables qui vendent à un prix « départ » et font, avec leur propre matériel, le transport pour le compte de l'acheteur.

Au contraire, l'entreprise peut être autorisée à se fractionner en autant de secteurs d'activité qu'elle exerce de fonctions économiques différentes — quel que soit leur régime fiscal — comportant des relations directes avec la clientèle. Ainsi peuvent être autorisées à adopter plusieurs pourcentages de déduction les entreprises qui, d'une part, fabriquent ou extraient des produits déterminés ou encore effectuent des travaux immobiliers ou d'installation et, d'autre part, revendent en l'état des produits d'achat *même s'ils sont de même nature que les produits fabriqués* (1), ou rendent des services sans rapport direct avec leur première activité (Instruction n° 176 du 11 sept. 1959).

Par exemple, un scieur-exploitant forestier qui exploite en même temps un commerce d'alimentation peut être autorisé à se scinder en deux secteurs d'activité : un secteur englobant l'activité de scieur-exploitant forestier (y compris les travaux à façon et les transports de sciages vendus « départ ») et un secteur se rapportant au commerce d'alimentation.

Un redevable qui effectue des transports (voyageurs et marchandises) et donne en location du matériel de transport et qui, en outre, est entrepreneur de travaux publics peut demander à former deux secteurs : le premier pour son activité de transporteur, le second pour son activité d'entrepreneur.

B. — *Conséquences du fractionnement*

Dans les entreprises autorisées — ou contraintes — à se fractionner en secteurs d'activité, la déduction financière est effectuée comme si

(1) On trouvera dans la *Revue des Contributions indirectes*, 1961, n° 132, p. 73 un tableau pratique présentant un certain nombre de cas d'application de la doctrine relative à la distinction de secteurs d'activité pour le calcul du pourcentage de déduction.

chaque secteur constituait une entreprise distincte. Il en résulte tout d'abord qu'au moment du fractionnement en secteurs il y a lieu d'appliquer les règles concernant les entreprises nouvelles (1), règles que — pour les raisons déjà indiquées — nous étudierons dans le chapitre concernant l'assiette réelle définitive, de même que nous traiterons dans ce dernier chapitre des conséquences du passage d'un bien d'un secteur d'activité à un autre (le fractionnement en secteurs entraîne d'ailleurs par lui-même les régularisations prévues en cas de cession de biens amortissables). Sous ces réserves, le calcul du pourcentage de déduction est effectué selon les règles ordinaires, mais il y a lieu, bien entendu, de calculer un pourcentage *par secteur* d'activité, sur la base des données propres à ce secteur. Il est rappelé que le calcul ne doit en aucun cas tenir compte des livraisons à soi-même, qu'elles soient ou non soumises à la T.V.A. ; les marchandises livrées d'un secteur d'activité à un autre sont donc exclues des données servant au calcul du pourcentage de déduction.

Dans les entreprises qui se sont fractionnées en secteurs d'activité, les déductions sont évidemment différenciées par secteurs et la comptabilité doit être organisée de manière à fournir tous les éléments destinés à établir non seulement le montant des taxes déductibles afférentes à un secteur déterminé (et, par conséquent, les investissements et frais afférents à ce secteur), mais également les données intervenant dans le calcul du pourcentage de déduction propre à ce secteur. Bien qu'il ne soit pas nécessaire, comme dans le cas d'une scission juridique, de tenir une comptabilité autonome pour chacun des éléments isolés par la scission, le fractionnement limité aux taxes sur le chiffre d'affaires ne va donc pas sans une sérieuse complication des opérations comptables. Il faut dire cependant qu'une entreprise à gestion rationnelle ne peut manquer, même en l'absence d'un tel fractionnement, de ventiler ses activités en comptabilité afin d'aboutir à un calcul satisfaisant de ses prix de revient (2). La loi fiscale ne peut donc, dans ce domaine, être suspectée de « bureaucratisme » ; bien plus, elle permettra parfois à certains redevables de faire des découvertes intéressantes sur le plan de l'examen de la rentabilité de leurs diverses activités.

Cependant, il subsistera des acquisitions réfractaires à une ventilation, c'est-à-dire des biens et des services affectés soit à l'ensemble des secteurs, soit à un groupe de secteurs. L'Administration a donc été conduite à admettre, pour les cas où la discrimination est impossible ou contestable, l'application du pourcentage de déduction résultant de l'activité globale de l'entreprise ou de l'activité d'un groupe de secteurs (Instruction n° 176 du 11 sept. 1959).

Cela n'est certes pas pour simplifier la situation, puisqu'en définitive la plupart des entreprises qui se scindent en secteurs auront, de ce fait, à calculer et à appliquer :

(1) Il a été dérogé à cette règle en faveur des entreprises qui se sont scindées en secteurs d'activité dès le 1er janvier 1959.

(2) Sur la division de l'entreprise en sections, pour le calcul des prix de revient, voir notamment F. Leroy, « Comment calculer les prix de revient », *Revue L'entreprise et l'homme*, 1964, n° 3, p. 13 et s.

— des pourcentages propres à chaque secteur, en ce qui concerne les biens et services qui peuvent être affectés à des secteurs déterminés ;

— des pourcentages par groupes de secteurs en ce qui concerne les acquisitions faites pour de tels groupes ;

— le pourcentage global de l'entreprise (celui qui eût été applicable en l'absence de fractionnement en secteurs d'activité) en ce qui concerne les acquisitions affectées aux besoins de l'ensemble de l'entreprise.

Il leur restera, d'autre part, à continuer de faire les discriminations nécessaires en matière de déduction physique, puisque le ou les pourcentages de déduction n'ont pas cours dans ce domaine et que le fractionnement par secteurs ne concerne que la déduction financière.

Bien que les textes ne le précisent pas expressément, il semble que l'entreprise fractionnée — sur sa demande — en secteurs d'activité puisse, à tout moment, abandonner ce fractionnement et en revenir au pourcentage unique de déduction. L'Administration l'a admis implicitement en précisant que le retour à un pourcentage unique de déduction entraînerait l'application de règles analogues à celles qui ont cours lors d'une fusion de sociétés (Instruction n° 176 du 11 sept. 1959).

C. — *Formalités à accomplir en vue du fractionnement en secteurs*

(Arrêté du 18 février 1959, repris aux articles 24 *ter* à 24 *quinquiès* de l'Annexe IV au *Code Général des Impôts*)

1° Pour permettre à l'Administration *d'imposer*, le cas échéant, le fractionnement en secteurs d'activité, les assujettis à la T.V.A. qui créent un secteur exonéré doivent en faire la déclaration, dans les quinze jours, au Service dont ils dépendent pour le paiement des taxes sur le chiffre d'affaires.

La décision de l'Administration est notifiée au plus tard dans un délai de deux mois à compter du dépôt de cette déclaration. Mais l'obligation du fractionnement en secteurs prend effet à compter du début des modifications apportées à l'exploitation de l'entreprise.

Si aucune décision n'est notifiée à l'entreprise, celle-ci reste placée sous le régime du pourcentage unique de déduction.

2° Lorsqu'une entreprise *désire* se fractionner en secteurs d'activité, elle doit, dans les quinze jours de la date à compter de laquelle elle entend appliquer ce fractionnement (date qui peut se situer à n'importe quel moment de l'année), en faire la déclaration au Service dont elle dépend pour le paiement des taxes sur le chiffre d'affaires. La décision de l'Administration est notifiée dans le délai de deux mois dont il a déjà été question plus haut. Le silence de l'Administration vaut consentement et l'entreprise est alors autorisée à adopter des pourcentages de déduction distincts par secteurs d'activité à condition de tenir une comptabilité permettant la détermination et le contrôle du pourcentage de déduction.

* * *

Les obligations comptables qui découlent du fractionnement en secteurs d'activité constituent la principale pierre d'achoppement du système. Certes ces obligations ne font — nous l'avons vu — que recouper les impératifs d'une saine gestion. Mais il faut bien reconnaître que le redevable moyen est loin d'avoir adopté des méthodes suffisamment rationnelles dans ce domaine. Pour lui, le fractionnement en secteurs présentera des difficultés qu'il se refusera à surmonter, fût-ce pour alléger ses impositions. Le recours à ce moyen reste donc l'apanage des grandes entreprises, qui disposent de conseillers et de collaborateurs suffisamment avertis pour l'appliquer (1).

Il est vrai que, par les conditions mêmes qui sont posées à son application (secteurs relevant de « fonctions économiques » distinctes), le fractionnement ne s'applique pratiquement que dans des cas où il est pour ainsi dire commandé par les circonstances et où le redevable est, en somme, inexcusable de ne pas l'avoir pratiqué, de son propre chef, dans l'organisation de sa comptabilité en vue, notamment, du calcul de la rentabilité de ses diverses branches d'activité (combien d'entreprises ne laissent-elles pas subsister, à côté d'activités rentables, une activité dépérissante, parasitaire au regard desdites activités rentables, sans en prendre clairement conscience par un examen des chiffres). Le fractionnement en secteurs serait donc, en quelque sorte, une prime de rationalité. Mais cela n'est que partiellement vrai. Il ne faut pas oublier, en effet, qu'en deçà d'un certain seuil de développement, l'organisation pleinement rationnelle ne peut être rentable et risquerait de constituer, par elle-même, une activité parasitaire. Pour tous les redevables n'ayant pas dépassé ce seuil, il n'y a donc guère de fractionnement possible. De plus, le fractionnement par secteurs constitue une mesure insuffisante du fait des limitations explicites apportées à son champ d'application. Les secteurs ne constituant pas des « fonctions économiques » distinctes sont exclus du fractionnement et l'Administration est pleinement souveraine en ce qui concerne l'interprétation de cette condition, puisque le texte l'autorise simplement à accorder ou non le fractionnement, sans définir le domaine d'application de celui-ci.

Ainsi, par exemple, l'Administration exclut du fractionnement le secteur « transports » d'une entreprise qui vend aux conditions « départ » une marchandise qu'elle se charge de véhiculer. Cela représente un inconvénient sérieux lorsque le prix du transport, qui vient réduire le pourcentage de déduction — bien que, soulignons-le, les véhicules utilisés soient exclus des éléments déductibles — constitue un élément important par rapport au prix de la marchandise (cas des marchandises dites « pondéreuses »).

Certes, on comprend la répugnance qu'éprouve l'Administration à aller

(1) Le même phénomène s'est présenté dans le domaine de mesures d'allègement d'apparence très complexe telles que la décote sur les stocks, qui ont été appliquées intégralement par les entreprises importantes, mais n'ont que faiblement bénéficié aux autres. Même l'amortissement dégressif — pourtant relativement simple — n'est pratiqué que très inégalement au niveau de la moyenne entreprise (cf. dans le même ordre d'idées : P.-L. Reynaud, « La pression fiscale psychologique et le dynamisme des producteurs », *Finanzarchiv*, Neue Folge, vol. 19, fas. 3, p. 395).

plus avant dans la voie du fractionnement. Le contrôle de l'affectation des biens se révèle très délicat et les difficultés de discrimination sont bien plus grandes pour un contrôleur que pour le redevable censé connaître à fond son entreprise. Mais le caractère très exceptionnel ainsi conféré au fractionnement n'en est pas moins regrettable. La mesure, ainsi limitée — *explicitement et implicitement* — dans son champ d'application ne constitue qu'un remède bien insuffisant aux inconvénients du pourcentage de déduction, lesquels — comme nous allons le voir à présent — sont très sérieux.

Sous-Section V. — Les inconvénients du pourcentage de déduction

Le pourcentage de déduction est le type même des mesures forfaitaires qui ne satisfont pas l'esprit et dont les taxes sur le chiffre d'affaires, malgré tout le chemin parcouru depuis leur origine, ne parviennent pas à se défaire. Le système de la discrimination selon l'affectation des biens, appliqué jusqu'au 31 décembre 1958, s'il était difficilement contrôlable, n'en était pas moins beaucoup plus satisfaisant, non seulement sur le plan de la logique pure, mais par référence au concept même de taxe sur la valeur ajoutée. Dans le système du pourcentage global unique de déduction, la « valeur ajoutée » a tendance à perdre de sa signification.

Ce n'est plus la valeur ajoutée dans le cadre d'un cycle d'opérations déterminé qui constitue la résultante d'un tel système, mais une valeur ajoutée forfaitaire, augmentée ou diminuée par le jeu d'éléments totalement étrangers audit cycle. Comme tout forfait, celui-ci avantagera arbitrairement les uns, et pénalisera non moins arbitrairement les autres. Qu'il nous suffise ici de rappeler le cas des transports de marchandises pondéreuses vendues « départ » ; le redevable qui fabrique et vend dans de telles conditions lesdites marchandises sera pénalisé par rapport à celui dont l'activité porte sur des marchandises non pondéreuses.

Le fractionnement en secteurs étant exclu dans ce cas, comme dans beaucoup d'autres, ne peut être considéré comme un correctif.

Certes les redevables ont la possibilité d'appliquer un autre correctif : en payant volontairement la T.V.A. sur leurs opérations normalement non passibles de cette taxe, ils peuvent porter leur pourcentage de déduction à 100%. Mais outre que cette option ne peut jouer dans le cas des activités expressément exonérées de T.V.A. ou relevant (comme les transports) d'une taxation spécifique, elle n'est guère admissible lorsqu'elle entraîne une surimposition, c'est-à-dire lorsque les clients du redevable ne sont pas admis à déduire la taxe facturée par celui-ci ; enfin, cette option serait souvent, du point de vue du seul redevable, une duperie, puisque de nombreux investissements non-industriels n'ouvrent pas droit à déduction (or, l'option porterait, en fait, principalement sur des opérations commerciales ou des prestations de services (1).

(1) Principales catégories d'opérations non soumises à la T.V.A.

Un autre inconvénient du pourcentage de déduction réside dans la relative complexité de la réglementation applicable dans ce domaine. Il suffit, pour s'en convaincre, de consulter un tableau détaillé des éléments à prendre en compte, à divers titres, dans le calcul du pourcentage, tel que celui publié par la *Revue des Contributions indirectes* (mars 1963, p. 41 et mai 1963, p. 261).

Enfin, on peut constater que les modalités actuelles du pourcentage de déduction sont un obstacle à l'intégration — souvent rationnellement justifiée — des entreprises, puisque les livraisons à soi-même de biens d'équipement restent en dehors des données intervenant dans le calcul du pourcentage.

Comme le souligne la *Revue des Contributions indirectes* (mars 1963, p. 146), « les inconvénients du prorata sont le fait de l'existence à côté de la T.V.A. de taxes dont le mécanisme et l'économie ont un demi-siècle de retard, et qui ont été maintenues (taxe sur les prestations de services, taxe locale) ou ressuscitées (taxes uniques sur les transports, les viandes, etc.) ».

Nous ajouterons que la multiplicité des exonérations est elle-même une source importante de mesures de limitation ou de discrimination dans le domaine des déductions. Un autre article publié dans la revue précitée (févr. 1961, p. 71 : « La règle du prorata ») met très bien en relief les inconvénients, à cet égard, de la non-généralisation de la T.V.A. Nous aurons à revenir sur cet aspect du problème lorsqu'il s'agira, dans la III^e^ Partie, d'étudier les améliorations qu'appelle le régime actuel.

CONCLUSION DU CHAPITRE PREMIER

Les développements précédents — que nous nous sommes efforcé constamment de maintenir au niveau d'une clarté suffisante — donnent, pensons-nous, à eux seuls la pleine mesure de la déplorable complexité qui sévit en matière de T.V.A. Et il faut rappeler une fois de plus à cet égard que notre travail n'envisage qu'un aspect partiel, bien qu'essentiel, de la question : celui de l'assiette de l'impôt. Mais ce qui, de plus, ne peut manquer de frapper, c'est qu'au terme de toutes ces complications, nous n'avons fait le tour que du premier stade de l'assiette réelle de la T.V.A. Le redevable qui aura suivi correctement toutes ces directives n'aura encore dégagé — implicitement — qu'une assiette réelle provisoire.

L'assiette réelle définitive est obtenue à l'issue d'un ensemble — tout aussi complexe — de régularisations, que nous allons étudier à présent.

CHAPITRE II

L'ASSIETTE RÉELLE DÉFINITIVE

Principe général

Il y a matière à régularisation lorsque certains changements affectent, soit l'activité du redevable, soit le montant même de la taxe déduite et que, par là même, les conditions (implicites ou explicites) auxquelles sont subordonnées les déductions ne sont plus respectées.

1° Il peut se produire, en premier lieu, d'une année à l'autre des modifications dans l'importance respective des opérations taxables et des opérations non soumises à la T.V.A. effectuées par un même redevable. Ces modifications se traduisent par une baisse ou une hausse du pourcentage de déduction et augmentent ou diminuent, par conséquent, les déductions de l'année durant laquelle le pourcentage ainsi modifié doit être utilisé. Mais lorsque ces variations dépassent une certaine amplitude, on peut considérer qu'elles traduisent une modification fondamentale intervenue dans la structure de l'exploitation du redevable. Aussi a-t-il paru nécessaire de prévoir, lorsqu'un certain seuil de variation est dépassé, une correction affectant le pourcentage sur la base duquel les déductions initiales ont été calculées. Il est évident en effet que le redevable qui procède à un investissement alors que son pourcentage de déduction est de 90% ne peut être admis à maintenir telle quelle cette déduction si son activité se modifie de telle sorte que son pourcentage se trouve ramené à 70% par exemple. L'investissement étant destiné à fonctionner au delà d'une année et la déduction ayant été calculée sur le montant global de la taxe qui l'a grevé, une absence de régularisation permettrait au redevable de bénéficier d'une déduction partiellement non justifiée. Le même raisonnement est valable en cas de hausse importante du pourcentage de déduction ; il conduit, dans ce cas, à accorder au redevable une déduction complémentaire. Eu égard au motif qui se trouve à sa base, on conçoit que cette régularisation n'ait à jouer que pour les biens amortissables. Elle devrait normalement couvrir toute la période d'amortissement de ces biens, telle qu'elle est délimitée en matière d'impôts directs. Mais en réalité, on a délaissé cette notion d'amortissement pour retenir une durée forfaitaire de cinq ans.

Cette première sorte de régularisation sera traitée dans une Section I (la régularisation découlant des variations du pourcentage de déduction).

2° Il peut se produire, en second lieu, que, dans le même délai de cinq ans, un investissement qui a ouvert droit à déduction soit détourné de l'affectation qui a motivé cette déduction (par exemple : qu'il soit vendu) ou au contraire qu'un bien ne soit affecté que postérieurement à son acquisition à une activité taxable.

C'est là le deuxième cas de régularisation. Nous l'envisagerons dans la Section II (la régularisation en cas de modification dans l'affectation des biens).

3° Enfin, le montant même de taxe sur la base duquel a été calculée la déduction initiale peut évoluer du fait notamment des modifications qui peuvent affecter, postérieurement à l'achat, le prix d'un élément acquis par l'entreprise. Ce dernier cas de régularisation sera examiné dans la Section III (la régularisation en cas de variation dans le montant de la taxe déduite).

Section I

La régularisation découlant des variations du pourcentage de déduction

Historique

Dans le régime en vigueur jusqu'au 31 décembre 1958, cette régularisation était pratiquement inexistante (1). Il est vrai que la déduction, provisoirement calculée en cours d'année, sur la base du prorata dégagé d'après les données de l'année précédant celle de l'acquisition des éléments déductibles, devait être régularisée en fin d'année par application du prorata afférent à l'année même de l'acquisition. Mais cette règle concernait, en somme, davantage la période de calcul du pourcentage que sa variation dans le temps. Aussi s'appliquait-elle non seulement aux biens amortissables, mais également aux frais généraux (y compris les services).

Le décret 58-1423 du 31 décembre 1958 (art. 6, repris à l'art. 69 C de l'Annexe III au *Code Général des Impôts*) adopta une optique radicalement différente. En vertu de ce texte, le pourcentage de déduction applicable aux acquisitions d'une année déterminée est, non plus celui tiré des opérations de la même année, mais celui calculé sur la base des activités de l'année précédente. Ainsi est devenue superflue toute révision ultérieure des déductions pratiquées au titre des services et des biens constituant des frais généraux.

Au contraire, et ce fut là une innovation du décret précité, une révision des déductions initiales est susceptible de s'appliquer pendant cinq ans en ce qui concerne les biens amortissables.

(1) En ce sens : Conseil d'Etat, 19 juin 1964, Req., n° 52.380, *Société des Houillères du Bassin des Cévennes.*

Sous-Section I. — Règles générales

A. — *Champ d'application de la régularisation*

La régularisation ne concerne, comme dit, que les biens amortissables, ce qui exclut non seulement les frais généraux, mais également, bien entendu, les éléments déductibles au titre de la déduction physique (matières premières et éléments assimilés).

Pour définir ce qui est « bien amortissable » on se réfère aux critères retenus en matière d'impôts directs. Il a été notamment indiqué que les dépenses d'aménagement ou de réparation doivent être assimilées à des acquisitions de biens amortissables dans la mesure où elles ont pour résultat d'augmenter l'actif de l'entreprise, et qu'au contraire sont assimilées à des frais généraux les dépenses d'entretien qui n'ont pour but que de conserver en bon état les immeubles ou le matériel (Instruction n° 86 du 6 juin 1960). La discrimination n'en est pas moins souvent délicate, mais du moins trouvera-t-on sur ce point une jurisprudence relativement bien établie en matière d'imposition des bénéfices industriels et commerciaux.

Un problème s'est posé également en ce qui concerne les emballages consignés. En droit strict, ces emballages constituent des biens amortissables. Mais l'Administration, comme nous le verrons plus loin à propos de la régularisation découlant des modifications dans l'affectation des biens, a admis qu'ils soient assimilés à des marchandises.

B. — *Période d'application de la régularisation*

Les biens amortissables doivent, au regard de la régularisation, être « suivis » pendant une période de cinq ans à compter de l'année de leur acquisition.

La règle des cinq ans est l'une de ces règles forfaitaires qui pullulent dans notre réglementation des taxes sur le chiffre d'affaires.

On comprend bien les motifs qui sont à sa base : si l'on avait retenu, pour chaque bien la durée de son amortissement telle qu'elle est admise en matière d'impôts directs (seule solution logique), le système s'en serait trouvé singulièrement alourdi et la tâche, tant des contribuables que de l'Administration, considérablement compliquée.

Mais l'on ne peut manquer d'être choqué par les conséquences : un élément amortissable en deux ans devra être encore « suivi » — au regard de la régularisation — trois années après être, théoriquement, sorti de l'actif de l'entreprise. A l'inverse, un immeuble industriel amortissable sur plusieurs dizaines d'années échappera après cinq ans à toute régularisation. En fait, nous touchons ici à l'un des vices essentiels de la T.V.A. : la notion d'amortissement est écartée au moment de la déduction, ce qui rend nécessaires des correctifs ultérieurs lesquels, à défaut d'un recours a *posteriori* à la notion d'amortissement ne peuvent être que forfaitaires

et, par là même, imparfaits. Nous aurons à développer, dans la IIIe Partie, cet aspect très important des problèmes posés par la T.V.A. Le législateur a d'ailleurs fixé, tout aussi forfaitairement — dans un but de simplification louable, répétons-le — le seuil de déclenchement de la régularisation.

C. — *Seuil de régularisation et fonctionnement de celle-ci*

La régularisation n'est à effectuer que si, au cours de la période de cinq ans susvisée, le pourcentage de déduction d'une année déterminée varie de plus de dix points par rapport au pourcentage sur la base duquel a été calculée la déduction initiale. Elle fonctionne comme suit :

— Il y a déduction complémentaire chaque fois que le pourcentage de déduction de l'une des cinq années comprises dans la période de régularisation est supérieure de plus de dix points au pourcentage dont il a été fait usage au cours de l'année d'acquisition des biens amortissables.

— Il y a, au contraire, reversement de taxe (à effectuer au plus tard le 24 avril) chaque fois que la même variation de dix points se produit dans le sens de la baisse du pourcentage de déduction.

Déduction complémentaire et reversement sont égaux *au cinquième de la différence* (positive ou négative) entre la déduction calculée sur la base du pourcentage nouveau (celui qui a franchi le seuil des dix points) et le montant de la déduction initiale.

Ainsi qu'on peut aisément s'en rendre compte, le système, sous son apparence de rationalité, est d'essence purement forfaitaire, puisque ses principaux éléments (durée de cinq ans et seuil de dix points) sont des données arbitraires. En fait, les règles en cause ont été élaborées par des réalistes, soucieux avant tout de la viabilité des routes nouvelles ainsi ouvertes à la technique fiscale. Le seuil de dix points semble avoir été assez judicieusement calculé pour éviter des régularisations trop fréquentes. Quant aux modalités mêmes du calcul des régularisations, elles ont l'avantage de soumettre à un même régime les biens acquis au cours d'une même année et de clôturer à une même époque, en ce qui concerne ces biens, la période d'application de la régularisation.

Nul doute qu'un système plus rationnel eût engendré des complexités redoutables. Le régime actuel, d'ailleurs, malgré l'idée simplificatrice qui est à sa base, ne peut-être considéré que comme un moindre mal. Il n'est pas sans imposer des tâches délicates aux redevables.

Un *exemple* permettra d'en juger :

1) Une entreprise a acheté, en 1964, des biens amortissables grevés de 10.000 F de T.V.A. le pourcentage de déduction applicable à l'année 1964 (et déterminé d'après les opérations de 1963) est de 80% (pourcentage initial). L'entreprise aura déduit, au titre de 1964 :

$$\frac{10.000 \times 80}{100} = 8.000 \text{ (déduction inititale).}$$

2) Le pourcentage applicable à l'année 1965 (déterminé d'après les opérations de 1964) devient 92%, soit une hausse de 12 points.

L'entreprise peut opérer une déduction complémentaire. Sur la base du pourcentage applicable en 1965, la déduction effectuée en 1964 aurait été de :

$$\frac{10.000 \times 92}{100} = 9.200$$

alors que la déduction initiale était de 8.000 F.

La déduction complémentaire est égale à :

$$\frac{9.200 - 8.000}{5} = 240$$

3) Le pourcentage applicable à l'année 1966 (déterminé d'après les opérations de 1965) devient 60%.

Variation par rapport au pourcentage initial :

$$60\% - 80\% = -20\%$$

L'entreprise doit effectuer un reversement de taxe.

Sur la base du pourcentage applicable en 1966, la déduction effectuée en 1964 aurait été de :

$$\frac{10.000 \times 60}{100} = 6.000$$

Le reversement se monte à :

$$\frac{8.000 - 6.000}{5} = 400$$

4) Le pourcentage applicable à l'année 1967 (déterminé d'après les opérations de 1966) devient 70%.

Variation par rapport au pourcentage initial :

$$70\% - 80\% = -10\%$$

Cette variation n'excédant pas le seuil de 10 points, il n'y a pas de régularisation à effectuer au titre des biens acquis en 1964.

5) Le pourcentage applicable à l'année 1968 (déterminé d'après les opérations de 1967) devient 90%.

Variation par rapport au pourcentage initial :

$$90\% - 80\% = +10\%$$

Pas de régularisation à effectuer au titre des biens acquis en 1964.

6) Une comparaison analogue étant effectuée à l'aide du pourcentage applicable à 1969 et cinq années étant écoulées depuis la date d'acquisition

des biens considérés (biens acquis en 1964), l'entreprise n'aura plus, à partir de 1969, à effectuer de régularisation en ce qui concerne ces biens.

En fait, cet exemple est très schématisé, puisqu'il ne « suit » que les biens acquis au cours d'une année déterminée, alors qu'il y a lieu, chaque année, d'envisager distinctement le sort des biens acquis au cours de *chacune* des cinq annés précédentes et, par conséquent, de comparer chaque pourcentage de déduction nouvellement calculé, aux cinq pourcentages précédents. Chaque fois que cette confrontation fait ressortir une variation de plus de dix points, la déduction afférente à l'année d'acquisition des biens doit être recalculée sur la base du nouveau pourcentage et le cinquième de la différence entre la déduction initiale et la déduction ainsi recalculée représentera, suivant le cas, une déduction complémentaire ou un reversement.

Nous pensons qu'il est superflu d'insister sur la complexité du système.

Dans la pratique, les comptes de biens amortissables doivent être très bien tenus et l'Administration recommande (1) d'adjoindre à ces comptes, une « fiche de déduction » dont nous reproduisons ci-dessous le modèle (donné en annexe à l'Instruction n° 176 du 11 sept. 1959).

(1) Il ne s'agit pas, en effet, d'une **obligation légale.**

MODÈLE DE FICHE DE DÉDUCTION DES BIENS AMORTISSABLES ACQUIS AU COURS DE L'ANNÉE M (1)

(*A établir chaque année et à conserver 5 ans*)

PRORATA APPLIQUÉ (2) : P

CADRE A

Désignation des biens	Acquisitions				Cessions, Transferts, Destructions au cours des 5 années de l'acquisition (art. 7, D., 58-1423 du 31 décembre 1958)			
			T.V.A.			T.V.A.		
	Date	Prix d'achat (taxe comprise)	Ayant grevé le bien	Déduite	Date	Ayant grevé le bien (3)	Reversée	Transférée
1	2	3	4	5	6	7	8	9
Exemple :				(col. 4 × P)				
Un laminoir	Janvier 4	1.000.000	200.000	160.000	*Total* au 31-12 m	néant		
Un tour automatique	Janvier 8	800.000	160.000	128.000	31-12 (m + 1)	néant		
Total		1.800.000	360.000	288.000				
Un moteur électrique	Février 25	200.000	40.000	32.000	10-7 (m + 2)	40.000	12.800	16.000
Total	Février	.....	.....	.....				
	.....	.....	.....	.....	*Total* au			
	.....	.....	.....	.....	31-12 (m + 2)	40.000	12.800	16.000
Total	Décembre	.....	.....	.....	*Total* au			
Total de l'année.....	.....	(3.000.000)	(600.000)		31-12 (m + 3)	40.000		

(1) m désigne le millésime de l'année.

(2) Calculé d'après les opérations de l'année m - 1 ; il est de 80 % dans l'exemple choisi.

(3) Colonne à totaliser au 31 décembre de chacune des 5 années.

RÉGULARISATION QUINQUENNALE

EN FONCTION DES VARIATIONS DU PRORATA

(*au cours des* 5 *années suivant l'acquisition*)

(D., 58-1423 du 31 déc. 1958, art. 6)

CADRE B

	Au titre des années				
	m 10	m + 1 11	m + 2 12	m + 3 13	m + 4 14
a) Pourcentage dégagé d'après les activités des années m à m + 4 ..	85	65	75	92	87
b) Différence avec le pourcentage initial de déduction (P — a)	— 5	+ 15	+ 5	— 12	— 7
c) Report du total annuel de la colonne 4	600.000	600.000	600.000	600.000	600.000
d) Report du total de la col. 7 au 31 décembre de l'année précédente.	néant	néant	néant	40.000	40.000
e) Différence : c — d	600.000	600.000	600.000	560.000	560.000
f) Taxe = $\frac{b \times e}{5 \times 100}$ (à reverser		18.000			
(à déduire				13.440	

NOTICE : N'indiquer sur la fiche que les biens déductibles amortissables à l'exclusion :

— des matières premières et produits assimilés ;

— des biens non amortissables constituant des frais généraux (petit outillage, etc.).

Colonne 3 : Le total mensuel, diminué du total mensuel correspondant de la colonne 4 est à reporter ligne 3 de l'imprimé C.A. 3 (1).
Le total annuel de la colonne est à reporter ligne 9 du cadre B de l'imprimé C.A. D. 1 (2).

Colonne 4 : Le total annuel de la colonne est à reporter ligne 10 du cadre B de l'imprimé C.A. D. 1 (2).

Colonne 7 : Répéter la somme corespondant au bien considéré et indiquée colonne 4.

Ligne b : Indiquer par + ou par — si la différence est positive ou négative.

Ligne f : A servir dans le seul cas où la différence calculée à la ligne b excède 10 :
— à reverser si cette différence est positive (+),
— à déduire si elle est négative (—).

(1) Relevé mensuel du chiffre d'affaires.
(2) Déclaration annuelle du pourcentage de déduction.

Sous-Section II. — Cas particulier. Entreprises nouvelles ou nouvellement assujetties

(Décret du 31 déc. 1958, art. 5, repris à l'art. 69 B de l'Annexe III au *Code Général des Impôts*).

Les entreprises nouvelles doivent déterminer, d'après leurs prévisions d'exploitation, un pourcentage de déduction provisoire applicable jusqu'à la fin de l'année suivant celle de leur création.

Ce pourcentage est définitivement retenu pour la période ainsi écoulée si, à la date d'expiration de celle-ci, le pourcentage dégagé pour ladite période, ne diffère pas de plus de cinq points du pourcentage provisoire. Dans l'hypothèse inverse, les déductions sont régularisées, sur la base du pourcentage réel, au plus tard le 25 avril de l'année suivante. Cette régularisation particulière vise d'ailleurs non seulement les biens amortissables, mais également les services et les biens constituant des frais généraux. La régularisation ainsi applicable est exclusive de celle prévue par l'article 6 du décret du 31 décembre 1958 (régularisation par cinquième au delà du seuil de dix points). On considère, en effet, que l'année de création et l'année suivante ne constituent qu'une même période et que, pour les acquisitions effectuées au cours de cette période, le pourcentage « initial » qui servira de base aux régularisations ultérieures (à appliquer pour les années suivant ladite période) est, soit le pourcentage provisoire, soit le pourcentage qui lui est substitué.

Ces modalités s'appliquent également, comme nous l'avons déjà signalé, aux entreprises qui se fractionnent en secteurs d'activité et à celles qui deviennent nouvellement assujetties à la T.V.A. (par exemple celles qui optent pour cette taxe ou qui perdent le bénéfice d'une exonération) ou encore qui « quittent » volontairement ou obligatoirement le régime du forfait (1) ou l'option pour la taxe sur les prestations de services exercée dans le cadre de l'article 270 *ter C.G.I.* Mais, bien entendu, le pourcentage de déduction peut alors être déterminé le cas échéant d'après la comptabilité des opérations de l'année précédente (Instruction n° 176 du 11 sept. 1959). En vertu de l'arrêté du 18 février 1959, les entreprises intéressées doivent, à l'appui de la déclaration de chiffre d'affaires déposée au titre du premier mois de leur création ou de leur changement de position, fournir la déclaration du pourcentage provisoire qu'elles ont adopté. Elles doivent indiquer également la valeur taxe comprise des biens soumis à amortissement qu'elles détiennent le cas échéant et la taxe correspondante. Cette taxe est déterminée selon les règles prévues par l'article 8 du décret du 31 décembre 1958 en ce qui concerne les entreprises nouvellement assujetties à la T.V.A. :

— *Biens d'exploitation neufs en stock.* — La totalité de la T.V.A. qui les a grevés peut être déduite d'après le pourcentage provisoire adopté, mais la déduction doit, le cas échéant, être régularisée sur la base du pourcentage réel, conformément aux règles exposées ci-dessus.

(1) Cf. Instruction du 6 mars 1965, § 14.

— *Biens non amortissables en cours d'utilisation.* — La T.V.A. qui les a grevés n'est pas déductible.

— *Biens amortissables en cours d'utilisation.* — La T.V.A. ayant grevé ces biens est atténuée d'un cinquième par année *ou fraction d'année* écoulée depuis leur date d'acquisition ; le solde est déductible d'après le pourcentage provisoire adopté (déduction à régulariser, le cas échéant, sur la base du pourcentage réel).

Le cas inverse (en quelque sorte) de celui des entreprises nouvelles ou nouvellement assujetties — cession d'entreprise ou abandon de la qualité d'assujetti — comporte l'application de règles non moins détaillées. Mais ce cas entre dans le cadre de la deuxième sorte de régularisations, à laquelle sera consacrée la section suivante.

Section II

La régularisation en cas de modification dans l'affectation des biens

L'application des déductions suppose que l'élément déductible reçoive la destination (affectation à l'exploitation d'un assujetti à la T.V.A.) qui a motivé l'imputation de taxe. Des régularisations deviennent donc nécessaires au cas où cette destination n'est pas maintenue. Ce sont ces régularisations que nous allons étudier à présent. Il est nécessaire de revenir, dans ce domaine, à la distinction fondamentale entre les éléments relevant de la déduction physique et ceux ressortissant à la déduction financière.

Sous-Section I. — Régularisation des déductions physiques

Les règles applicables en cette matière sont celles qui avaient été posées par les instructions administratives visant la taxe à la production (Instructions n^{os} 76 du 20 mars 1950 et 133 du 15 juin 1953). Ces règles concernent les deux cas ci-après :

— Cession ou apport en société d'un fonds de commerce ou d'un stock de matières ou marchandises relevant de la déduction physique.

— Cessation pure et simple d'activité ou abandon de la qualité d'assujetti à la T.V.A.

A. — *Cession ou apport en société*

a) Cession.

Lorsqu'un assujetti à la T.V.A. cède à un autre assujetti son stock de marchandises ou de matières premières, soit à l'occasion de la cession de son fonds de commerce, soit en dehors d'une telle cession, il faut distinguer

selon que la vente du stock est soumise ou non aux taxes sur le chiffre d'affaires.

1° *La vente du stock est soumise aux taxes sur le chiffre d'affaires.*

Tel est le cas lorsque la vente est faite au détail ou par quantités fractionnées ou est faite directement, en cas de faillite ou de règlement judiciaire par le syndic ou le liquidateur.

La T.V.A. est alors exigible lorsque les produits ont été transformés par le cédant ou lorsqu'ils sont cédés en l'état à un assujetti à la T.V.A. L'acquéreur peut déduire dans les conditions normales la T.V.A. qui lui est ainsi facturée.

Quant au vendeur, il déduira bien entendu, dans les conditions habituelles, la T.V.A. qui a grevé ses achats. Lorsque la cession met fin à son activité, il peut imputer la taxe ainsi déductible sur la T.V.A. due au titre du dernier mois d'activité, sans avoir à observer la règle du décalage d'un mois ; bien plus, le reliquat non imputable lui est remboursé, sur justification.

2° *La vente du stock n'est pas soumise aux taxes sur le chiffre d'affaires.*

Il en est ainsi lorsque cette vente est concomitante à la vente du fonds de commerce ou lorsque, en suite de faillite ou de règlement judiciaire, elle est faite « en bloc » ou aux enchères publiques. Le vendeur, qui est suivant le cas le commerçant lui-même ou le syndic — liquidateur, doit alors pratiquement, pour assurer la déduction de taxe, acquitter personnellement la T.V.A., s'il s'agit d'éléments ouvrant droit à déduction chez l'acheteur (la taxe ainsi payée doit être mentionnée sur le document remis à l'acheteur). Quant au vendeur, il déduit de la taxe ainsi payée celle ayant grevé ses achats, suivant les règles exposées sous le 1°.

b) Apport en société.

Lorsqu'il s'agit d'un apport en société au titre duquel les taxes sur le chiffre d'affaires ne sont pas exigibles en raison de la perception des droits d'enregistrement (apport en société rémunéré par l'attribution de parts sociales en cas de constitution de société, d'augmentation de capital, de transformation ou de fusion), il est admis, lorsque la société bénéficiaire de l'apport est également assujettie à la T.V.A., que cet apport comprend le droit éventuel à déduction de la taxe ayant grevé les marchandises ou les matières premières entrant dans leur composition.

C'est la société bénéficiaire de l'apport qui acquitte alors la T.V.A. au moment de la vente des marchandises ; elle pourra déduire les taxes supportées par l'apporteur, sous la seule condition de pouvoir présenter des factures d'achat établies au nom de ce dernier et mentionnant distinctement la taxe déductible.

B. — *Cessation pure et simple d'activité ou abandon de la qualité d'assujetti à la T.V.A.*

Alors que dans les cas examinés plus haut, les règles de régularisation proprement dites n'ont, en principe, pas lieu de jouer, du fait que l'acquéreur du stock prend en quelque sorte la suite du cédant sur le plan des déductions, et que le stock continue par conséquent d'être affecté à une activité passible de la T.V.A., un problème de régularisation se pose, par contre, lorsqu'il n'y a pas de « successeur » aux activités taxables de l'intéressé, c'est-à-dire :

— lorsqu'un assujetti à la T.V.A. déclare cesser purement et simplement son activité, soit après avoir liquidé totalement son stock, soit en conservant un stock dont il n'envisage pas la réalisation immédiate ;

— ou encore lorsqu'un assujetti à la T.V.A. cesse d'être soumis à cette taxe (1) (tel est le cas des grossistes qui optent pour la taxe locale, des assujettis volontaires qui mettent fin à leur option pour la T.V.A., des assujettis qui se prévalent de la qualité d'artisan fiscal, des assujettis qui exercent l'option pour la T.P.S. prévue par l'art. 270 *ter C.G.I.*) (2). L'intéressé ne peut alors conserver sans régularisation des marchandises pour lesquelles il a déjà déduit la taxe mentionnée sur ses factures d'achat. Il cesse, d'autre part, pour celles de ses déductions *qui restent justifiées* (3), d'être soumis à la règle du décalage d'un mois, qui n'a de sens que tant qu'il reste soumis au système de la T.V.A. (puisqu'elle constitue une simple modalité d'application du régime des paiements fractionnés de cette taxe).

A la fin de l'assujettissement de la T.V.A., le compte de l'intéressé fait donc l'objet d'une balance :

— Le *crédit* du compte de l'intéressé fera apparaître normalement un montant de T.V.A. restant à déduire.

Ce crédit n'est valable que s'il provient d'affaires d'exportation ou du décalage d'un mois. Pour le surplus, il est purement et simplement annulé.

(1) L'assujetti qui accède au régime du forfait doit également selon l'Administration reverser la T.V.A. afférente à son stock (Instruction du 6 mars 1965, § 13).

(2) Par contre, en cas d'intervention d'une disposition nouvelle exonérant un produit, l'Administration ne peut remettre en cause les déductions que le redevable a pu légalement opérer antérieurement à cette exonération ; elle ne peut donc exiger le reversement de la T.V.A. déduite en ce qui concerne les stocks détenus à la date du changement de régime (Conseil d'Etat, 29 juin 1964, n° 59-383 *Société des Etablissements Maurice Daniel* et 7 déc. 1964, n° 56.271, *Société Les Rizeries de Savoie*).

(3) La déduction ne pouvant en principe, sauf en cas d'exportation, aboutir à une restitution de la taxe (art. 273 du *Code Général des Impôts*), ne sont pas « justifiées » les déductions qui sont rendues impossibles par l'intervention d'une nouvelle disposition exonérant les produits de l'industrie du redevable. Ainsi jugé à propos du décret du 31 décembre 1954 qui a soustrait les métaux de deuxième fusion à l'application de la T.V.A. (Conseil d'Etat, 23 oct. 1961, n° 52.323, *Blot et Cie*). Il en est de même, semble-t-il, lorsque l'intéressé se trouve soustrait d'une manière quelconque à l'application de la T.V.A. (redevable se prévalant de la qualité d'artisan fiscal ou exerçant l'option pour la T.P.S., négociant se plaçant sous le régime de la taxe locale).

— Au *débit* du compte de l'intéressé est portée la T.V.A. relative aux marchandises en stock (1). Cette T.V.A. est calculée sur le prix d'achat en ce qui concerne les marchandises conservées en l'état par l'intéressé. Elle est calculée sur le prix de gros des produits similaires (ou, à défaut, le prix de revient) en ce qui concerne les marchandises fabriquées par l'intéressé (application de la règle d'imposition des livraisons à soi-même).

Si le solde du compte est créditeur, le montant de ce solde est remboursé à l'intéressé. S'il est débiteur, l'intéressé doit en verser le montant au Trésor.

Mais si l'intéressé vend ultérieurement le stock qu'il a conservé, les taxes sur le chiffre d'affaires sont exigibles sur ces ventes dans les conditions habituelles ; pour les ventes réalisées à nouveau en qualité d'assujetti à la T.V.A., l'intéressé bénéficiera d'un avoir correspondant à la taxe calculée sur son stock au jour de la déclaration de cessation.

A vrai dire, la situation — volontairement simplifiée dans l'exposé ci-dessus — est plus complexe. Au débit du compte de l'intéressé, il faut en effet inscrire également le montant du reversement afférent à la régularisation des déductions financières, régularisation dont il va être question à présent.

Sous-Section II. — Régularisation des déductions financières

Historique

Dans le régime appliqué jusqu'au 31 décembre 1958, la régularisation des déductions financières présentait les caractéristiques suivantes :

— Elle s'appliquait, en principe, dans tous les cas où un élément ayant ouvert droit à déduction cessait d'être affecté à une activité passible de la T.V.A., mais une exception était prévue en cas de cession totale de l'entreprise.

— Lorsqu'il y avait cession, le cessionnaire du bien non seulement ne pouvait pas procéder à la déduction de la taxe reversée au Trésor par le cédant (2), mais devait, en outre, en cas de cession totale de l'entreprise, prendre la suite de ce dernier en ce qui concerne l'obligation de régularisation (3).

(1) La T.V.A. afférente au stock n'est pas débitée dans les cas où les déductions ont été forfaitairement calculées sur la base du prix d'achat au fur et à mesure des ventes :
— négociants-producteurs soumis au système dit « A » ;
— pharmaciens et opticiens bénéficiant du régime forfaitaire de calcul des déductions physiques (Instruction n° 5 du 5 janv. 1956).

(2) Une dérogation était admise pour le cas des biens cédés avant toute utilisation (Instruction n° 86 du 19 avril 1958).

(3) En d'autres termes, le cessionnaire devait reverser personnellement une fraction appropriée de la taxe déduite, lorsque le bien cessait par la suite d'être affecté à une activité soumise à la T.V.A.

— Pour les biens soumis à amortissement (1), il y avait lieu, en principe, de reverser une fraction de taxe calculée au prorata du temps d'amortissement restant à courir. Mais, dans les cas suivants, la T.V.A. à reverser était calculée, lorsque le redevable avait intérêt à procéder ainsi, sur la base de la valeur de réalisation des matériels cédés : cas de faillite ou de règlement judiciaire ; cession intervenant après deux ans d'utilisation effective du bien cédé ; cession, même avant deux ans, d'un matériel ne correspondant plus aux besoins techniques de l'entreprise, en vue de son remplacement par un matériel plus perfectionné permettant d'obtenir une plus grande productivité.

Le décret n° 58-1423 du 31 décembre 1958 (art. 7) a apporté d'importantes modifications dans ce domaine :

— il a limité la régularisation aux biens amortissables.

— il a étendu la régularisation au cas de cession totale d'entreprise, mais a accordé, dans tous les cas, un droit à déduction à l'acquéreur des biens soumis à régularisation.

— Enfin, il a abandonné la notion d'amortissement, pour retenir des règles parallèles à celles qu'il introduisait par ailleurs en matière de régularisation du pourcentage de déduction : régularisation par cinquièmes, pendant une période de cinq années seulement.

C'est la réglementation résultant de ces modifications que nous allons étudier à présent.

A. — *Champ d'application de la régularisation*

a) *Eléments soumis à régularisation* :

La régularisation ne vise que les biens amortissables ; elle ne s'applique ni aux biens constituant des frais généraux ni, bien entendu, aux services.

La définition des biens amortissables pose les problèmes déjà examinés à propos de la régularisation du pourcentage de déduction. Les mêmes solutions sont applicables dans le domaine qui nous occupe ici.

b) *Cas de régularisation.*

La régularisation doit intervenir, aux termes de l'article 7 du décret du 31 décembre 1958 (repris sous l'art. 69 D de l'Annexe III du *C.G.I.*), « en cas de vente, de cession, d'apport en société (2), de transfert entre secteurs d'activité visés à l'article 69 A-3 ci-dessus ou d'abandon de la qualité d'assujetti à la T.V.A. » (notamment : assujetti optant pour la taxe sur les prestations de services ou se prévalant de l'exonération accordée aux artisans (3), redevable ayant appliqué volontairement la

(1) Pour les biens constituant des frais généraux, la T.V.A. déduite lors de l'acquisition était à reverser « à concurrence de la partie de ces biens restant en stock lors de l'événement motivant le reversement de la taxe » (Décr., n° 54-691 du 29 juin 1954).

(2) Y compris l'apport-fusion.

(3) Ou encore selon l'Administration : assujetti passant au régime du forfait (Instruction du 6 mars 1965, § 13).

T.V.A. et renonçant à cette option, redevable bénéficiant d'une exonération nouvellement introduite dans la législation (1), redevable cessant purement et simplement son activité) (2).

L'Administration considère qu'il y a également lieu à régularisation lorsqu'un bien amortissable cesse d'être utilisé pour quelque cause que ce soit (destruction, incendie (3), vol, etc.). Mais cette doctrine ajoute au texte, dont l'énumération semble limitative. On peut penser que, le Conseil d'Etat qui a jugé la régularisation inapplicable, sous le régime antérieur au 1er janvier 1959, en ce qui concerne les biens détruits par incendie (arrêt du 30 oct. 1964, Req. n° 63.119) adoptera la même solution pour le régime actuel.

Comme nous l'avons déjà vu, la régularisation doit intervenir non seulement lorsqu'une entreprise fractionnée en secteurs transfère un bien amortissable d'un secteur d'activité à un autre, mais également au moment même où l'entreprise se scinde en secteurs d'activité (4).

Il en est ainsi notamment en cas de constitution (ou de dissolution) d'une association en participation dont la durée est supérieure à un an (Instruction n° 36 du 27 mars 1961). Des règles spéciales ont été prévues, par la même instruction, en faveur des « Sociétés Auxiliaires de Matériels ».

B. — *Période de régularisation. Modalités de la régularisation*

1° La période de régularisation s'étend sur cinq années. La règle est analogue à celle concernant la régularisation du pourcentage de déduction et appelle les mêmes réserves. On aboutit ici à des solutions paradoxales : pour un bien normalement amortissable sur une durée inférieure à cinq ans et qui est mis à la casse alors qu'il est entièrement amorti (ce qui est parfaitement logique), cette cession ou destruction n'entraîne pas moins un versement de régularisation, dès lors qu'elle se situe avant l'expiration du délai de cinq ans.

Règle forfaitaire, la règle des cinq ans ne peut manquer d'aboutir à de telles conséquences choquantes. Il faut lui reconnaître cependant le mérite d'une relative simplicité.

(1) Ce dernier cas est actuellement théorique, les exonérations ayant, dans une technique fiscale adaptée à la T.V.A., tendance à se transformer en taux préférentiels (pour permettre une application sans heurts du régime des déductions).

(2) Par contre, lorsqu'un assujetti partiel cesse de soumettre à la T.V.A. une partie de ses affaires, tout en restant cependant « assujetti partiel », cela n'a pas d'autres conséquences que d'entraîner une variation de son pourcentage de déduction, selon les règles de droit commun (cf. « Les assujettis facultatifs à la T.V.A. », *Revue des Contributions indirectes*, 1963, n° 158, p. 431).

(3) Elle admet cependant que lorsqu'un bien immobilier sinistré est reconstitué à l'identique par l'entrepreneur qui l'avait édifié, et qui est responsable du sinistre, il n'y a pas lieu à régularisation, dès lors que le bien reconstitué est à nouveau affecté aux besoins de l'exploitation. La déduction antérieure est alors purement et simplement validée et la période de régularisation (période de cinq ans dont il sera question plus loin) demeure comptée à partir de la réception définitive de la construction initiale (Instruction n° 48 du 9 avril 1962).

(4) Par tolérance, cette règle n'a cependant pas été appliquée aux entreprises autorisées à fractionner leur activité à compter du 1er janvier 1959.

2° Le reversement est égal, en tout état de cause, au montant de la déduction initialement effectuée, diminué d'un cinquième par année ou fraction d'année écoulée depuis la date d'acquisition des biens. L'année d'acquisition et l'année de cession sont donc comptées chacune pour une année, règle forfaitaire qui évite le décompte « *prorata temporis* ».

Les sommes correspondantes doivent être versées au Trésor au plus tard le 25 du mois qui suit celui au cours duquel s'est produit l'acte qui le motive.

C. — *Déduction chez l'acquéreur du bien*

Aux termes de l'article 7 (alinéa 2) du décret précité du 31 décembre 1958, l'entreprise qui opère le transfert d'un bien soumis à amortissement peut délivrer à l'acquéreur une attestation mentionnant le montant total de la taxe ayant grevé l'acquisition du bien, atténué d'un cinquième par année ou fraction d'année écoulée depuis la date de cette acquisition.

Elle doit joindre à sa plus proche déclaration de chiffre d'affaires un double de cette attestation. L'acquéreur peut déduire cette taxe, selon les modalités qui découlent de ses propres conditions d'exploitation (application de son pourcentage de déduction propre). *La règle du décalage d'un mois n'est pas imposée pour cette déduction. Par contre, l'acquéreur doit « suivre » pendant cinq ans la taxe ainsi déduite* (régularisation du pourcentage de déduction, régularisation en cas de changement d'affectation), comme s'il s'agissait de l'acquisition d'un élément neuf.

Les règles ainsi décrites s'appliquent aussi bien en cas de cession totale d'une entreprise qu'en cas de cession de biens isolés. Elles s'appliquent également en cas de transfert de biens d'un secteur à un autre dans une entreprise fractionnée en secteurs d'activité. Le secteur dont le bien est retiré est alors à considérer fictivement comme un cédant (reversement de taxe) et le secteur qui reçoit le bien, comme un acquéreur (déduction selon le pourcentage propre à ce secteur).

Même si le cédant n'est pas assujetti à la T.V.A., l'attestation de transfert du reliquat de droit à déduction peut être délivrée du moment que l'acquisition (ou la livraison à soi-même) du bien a été effectivement soumise à la T.V.A. (1). En revanche, l'attestation ne peut être délivrée que si l'acquéreur est lui-même l'utilisateur du bien et s'il est assujetti à la T.V.A. Elle peut l'être également si la cession intervient par l'intermédiaire d'un mandataire de l'une ou de l'autre des deux parties.

Questionné au sujet de ce qu'il fallait entendre par « utilisateur du bien », le ministre a répondu (*J.O. Débat Sénat* du 6 juill. 1960, p. 770, n° 850) qu'une entreprise, fournisseur de gros matériel de travaux publics, qui reprenait à ses clients du matériel destiné à être revendu après réparation ou rénovation, ne pouvait pas être considérée comme « utilisateur » des matériels repris ou achetés d'occasion et bénéficier du régime de l'attestation. A l'occasion de la même réponse, visant également une entreprise de location de matériel de travaux publics, il a été précisé que ce n'est

(1) Instruction du 30 novembre 1964.

que dans la mesure où le matériel est directement utilisé pour les besoins de son exploitation au sens de l'article 267-1-B du *Code Général des Impôts*, par l'entreprise de location, que cette dernière peut, à condition d'être assujettie à la T.V.A., bénéficier du droit à déduction au vu de l'attestation délivrée par le vendeur du matériel d'occasion. L'attestation doit comporter toutes les mentions propres à identifier l'ancien et le nouvel utilisateur (nom, prénoms, ou raison sociale, adresse), la description sommaire des biens et s'il y a lieu leur numéro d'identification, la date de leur acquisition par l'ancien détenteur, la date de transfert, le montant de la taxe calculé comme il est indiqué plus haut (Instruction n° 176 du 11 sept. 1959).

D. — *Exemple*

Une entreprise cède en mai 1964 à une autre entreprise un bien acheté en octobre 1961 et grevé de 1.000 F de T.V.A. Chez l'entreprise cédante, le pourcentage de déduction applicable à l'année 1961 était de 80% (pourcentage initial). Elle a donc effectué une déduction initiale de

$$\frac{1.000 \times 80}{100} = 800$$

La cession ayant eu lieu en mai 1964, le nombre d'années ou de fractions d'années écoulées depuis l'acquisition du bien est de 4.

L'entreprise cédante doit reverser un montant de T.V.A. égal à

$$800 - \frac{800 \times 4}{5} = 160$$

Elle peut délivrer à l'entreprise qui acquiert le bien une attestation comportant un montant de T.V.A. calculé comme suit :

— Montant de la T.V.A. ayant grevé le bien.....	1.000
— Atténuation : $\frac{1.000 \times 4}{5}$	800
T.V.A.	200

Ces 200 F sont déductibles par l'entreprise *cessionnaire* d'après son propre pourcentage de déduction.

Le reversement effectué à ce titre par l'entreprise *cédante* est, bien entendu, indépendant de celui qu'elle doit éventuellement effectuer au titre de la régularisation du pourcentage de déduction.

D'autre part, lorsque la cession porte sur un ensemble de biens, chacun de ces biens fait bien entendu l'objet d'un calcul propre, en fonction de sa date d'acquisition.

En pratique, la situation est donc bien plus complexe qu'elle n'est présentée dans l'exemple ci-dessus.

E. — *Cas particuliers*

1° *Biens neufs non utilisés.*

Lorsqu'un bien est cédé par une entreprise avant d'avoir été utilisé, le cédant est autorisé à facturer la T.V.A. comme s'il s'agissait de la revente d'un objet neuf (réponse ministérielle, *J.O. Débats Assemblée Nationale* du 15 janv. 1958, p. 31).

2° *Emballages consignés non restitués.*

La T.V.A. déduite au titre des emballages consignés doit être reversée, lorsque ces emballages ne sont pas restitués (l'absence de restitution équivaut à une cession des emballages).

Comme ces emballages constituent du matériel d'exploitation, la T.V.A. à reverser devrait être calculée conformément aux règles ci-dessus exposées et concernant les biens amortissables (reversement par cinquièmes). On imagine sans peine à quel point un tel système serait difficile à appliquer. C'est pourquoi l'Administration admet que les emballages consignés soient assimilés à des marchandises (Instruction n° 178 du 30 juin 1964). Lorsqu'ils ne sont pas restitués, la T.V.A. à reverser est donc calculée sur la valeur de consignation. Certes, cette mesure de tolérance n'a aucune valeur légale et les redevables qui estiment y avoir intérêt peuvent s'en tenir au système prévu par le décret du 31 décembre 1958. Mais ils doivent alors être à même de justifier leurs calculs, ce qui suppose une comptabilisation très poussée des entrées et sorties d'emballages ; en outre, l'Administration exige alors qu'ils acquittent la taxe sur les prestations de services sur la différence entre le montant de la consignation et le coût des emballages non restitués (Instruction n° 202 du 4 juill. 1955).

***

Il nous reste à examiner la troisième catégorie de régularisations, qui soulève heureusement moins de problèmes que les deux précédentes.

Section III

La régularisation en cas de variation affectant le montant de la taxe déduite

Le prix sur la base duquel a été calculée la taxe mentionnée sur la facture établie par le fournisseur d'un bien ou d'un service peut subir, postérieurement à cette facturation, des variations en hausse ou en baisse entraînant une modification corrélative du montant de la taxe. Dans tous les cas de ce genre, le client assujetti à la T.V.A. peut certes pratiquer une déduction complémentaire en cas de correction du prix dans le sens de la hausse (sous réserve que le fournisseur lui facture distinctement la T.V.A. ou

la T.P.S. afférente au complément de prix), mais il doit, à l'inverse, réduire ses déductions pour tenir compte de la diminution dont il bénéficie sur le prix d'un bien ou d'un service ayant ouvert droit à déduction.

Le taux de la taxe lui-même peut subir des modifications postérieurement à la déduction (cette circonstance a des conséquences en matière de retenues de garantie sur travaux immobiliers).

Ces règles, qui visent le cas échéant aussi bien la déduction physique que la déduction financière, sont absolument générales et découleraient semble-t-il, en l'absence même de toute réglementation particulière, de la notion même de « taxe » déductible (il n'est pas possible de déduire davantage que la taxe effectivement payée par le fournisseur).

Mais l'article 268 du *Code Général des Impôts*, tel qu'il a été modifié par l'article 48 de l'ordonnance n° 58-1372 du 29 décembre 1958, dispose expressément que toute personne qui mentionne la T.V.A. sur ses factures doit, en toute hypothèse en verser le montant au Trésor (ce qui implique qu'en cas de non-versement — total ou partiel — de la taxe, soit établie une facture rectificative sur la base de laquelle le client rectifiera ses déductions).

Nous allons examiner quelques cas (non limitatifs) dans lesquels ces régularisations trouvent leur application.

A. — *Rabais et ristournes*

Quelles que soient les modalités selon lesquelles ils sont accordés, les escomptes de caisse, remises, rabais, ristournes, etc., consentis contractuellement par les fournisseurs à leurs clients constituent des baisses de prix qui viennent réduire le chiffre d'affaires imposable du fournisseur.

Mais lorsque la taxe facturée sur la base du prix initial a ouvert droit à déduction chez le client, le fournisseur n'est autorisé à réduire son chiffre d'affaires taxable que dans la mesure où il adresse à son client une facture rectificative (ou une note d'avoir) spécifiant le montant de la taxe définitivement déductible chez ce dernier, afin de lui permettre de corriger la déduction de taxe qu'il a effectuée. S'il n'accomplit pas cette formalité, le fournisseur reste redevable de la taxe sur le montant de sa baisse de prix. L'Administration ne s'oppose d'ailleurs pas à ce que, pour des raisons de commodité, les rabais, ristournes, etc., soient décomptés pour un montant « net de taxe », à condition que le fournisseur ne réduise pas son chiffre d'affaires taxable et informe le client qu'il n'a pas à rectifier les déductions effectuées (Instruction n° 86 du 6 juin 1960).

Elle admet, d'autre part, qu'en cas d'escompte pour paiement comptant, la facture initiale constitue un document suffisant et que le vendeur peut se dispenser d'établir une facture rectificative.

Mais le vendeur qui entend bénéficier de cette tolérance doit préciser sur sa facture initiale si l'application de l'escompte entraîne ou non, pour son client, une réduction du droit à déduction. Dans la première hypothèse, le vendeur réduit son prix de vente imposable du montant de l'escompte et l'acheteur doit atténuer son droit à déduction.

Dans la seconde, le vendeur acquitte la T.V.A. sur le prix initialement

facturé et l'acheteur conserve l'intégralité du droit à déduction correspondant à ce prix.

Rien n'interdit enfin aux vendeurs qui opteraient pour la première solution d'indiquer sur leurs factures deux prix : l'un sans escompte, l'autre escompte déduit, chacun d'eux étant assorti de la mention de la taxe correspondante (Instruction n° 36 du 27 mars 1961).

Lorsque le fournisseur n'adresse au client ni facture rectificative ni note d'avoir et n'a pas fait figurer sur sa facture initiale la mention prévue pour le cas d'escompte, le client effectue ses déductions d'après les seules indications des factures en sa possession ; il n'a pas à prendre l'initiative de la régularisation. Mais bien entendu, le fournisseur reste alors redevable de la taxe sur la base du chiffre d'affaires porté sur lesdites factures (réponse ministérielle à M. Billiemaz, *J.O. Débats Sénat*, 13 déc. 1961, p. 2502).

B. — *Emballages*

1° Lorsque le redevable fait reprendre par son fournisseur des emballages qui avaient initialement été vendus perdus par celui-ci, il est admis que les sommes pour lesquelles le fournisseur reprend ses emballages soient assimilés à un « avoir » comportant réduction du prix de vente initial. Lorsque l'emballage a été, lors de la livraison, compris dans un prix passible de la T.V.A., le redevable doit, par conséquent, réduire du montant de cet avoir la déduction de taxe qu'il a effectuée. Quant au fournisseur, il peut réduire son chiffre d'affaires imposable du montant de l'avoir, à condition que l'emballage repris continue d'être affecté à une activité passible de la T.V.A. (Instruction n° 178 du 30 juin 1954).

2° Lorsque le redevable, au lieu de faire reprendre par le fournisseur les emballages livrés perdus par celui-ci, les vend à un tiers, cette vente bénéficie de l'exonération applicable aux articles d'occasion. Le redevable doit alors, s'il a opéré la déduction de la taxe payée à l'achat, annuler cette déduction à concurrence du montant de la taxe afférente à la valeur de l'emballage ; cette correction des déductions n'est cependant à effectuer que dans la mesure où l'emballage conserve son caractère, et non pas lorsqu'il est assimilable à une vieille matière (ficelle, vieux papiers, toiles...) ne pouvant plus, normalement, être utilisée pour le conditionnement (Instruction n° 178 du 30 juin 1954).

3° Lorsque les emballages reçus perdus sont affectés par le redevable aux besoins de son exploitation, ils ouvrent droit à déduction sur la base du pourcentage applicable en matière de déduction financière ; la déduction initialement faite selon les règles de la déduction physique doit donc, en droit strict, faire l'objet d'une correction.

C. — *Retenues de garantie en matière de travaux immobiliers*

En principe, la déduction de la T.V.A. ayant grevé un investissement immobilier n'est possible qu'après achèvement complet des travaux. Or les marchés de travaux immobiliers prévoient généralement un terme de garantie, le client ne payant une somme représentant de 5 à 10% du marché qu'après un délai de six mois à un an. Le paiement de cette retenue implique la réception définitive de l'ouvrage.

Cependant, l'entrepreneur présente au moment de la réception provisoire de l'ouvrage une facture mentionnant le prix total de l'ouvrage (y compris la retenue de garantie) et la T.V.A. relative à l'ensemble du prix.

L'entrepreneur qui a choisi de payer la T.V.A. lors de la livraison de l'ouvrage doit acquitter la T.V.A. ainsi facturée. Celui qui paie la T.V.A. sur les encaissements (cas général) n'est tenu de payer la T.V.A. relative à la retenue de garantie que lors de l'encaissement de celle-ci. Bien que la T.V.A. facturée ne soit pas entièrement versée par cet entrepreneur, la client assujetti à la T.V.A. peut, sans attendre le terme de garantie, déduire la T.V.A. mentionnée sur le mémoire global définitif, établi lorsque l'ouvrage est mis à sa disposition. Lorsqu'il encaissera la retenue de garantie l'entrepreneur acquittera, sur cette dernière, la T.V.A. au taux en vigueur à cette date. Si ce taux a augmenté depuis la facturation définitive, le client de l'entrepreneur bénéficie d'une déduction complémentaire (en cas de baisse de taux, il procéderait à un reversement). Mais il est alors nécessaire de procéder à des rectifications de factures (cf. *Code Annoté des Taxes sur le chiffre d'affaires*, Rubrique spéciale « Entrepreneurs de Travaux immobiliers », H-015).

CONCLUSION DU CHAPITRE II

Les régularisations motivées par la variation du montant de la taxe sur laquelle a porté la déduction sont inévitables et se retrouveraient dans n'importe quel système d'imposition de la valeur ajoutée. Une régularisation analogue se rencontre d'ailleurs en matière d'imposition des bénéfices industriels et commerciaux : le contribuable qui bénéficie d'une réduction sur un élément déduit du bénéfice est tenu de rajouter audit bénéfice le montant de cette réduction. Il en est ainsi, par exemple, lorsqu'un contribuable bénéficie d'un dégrèvement sur un impôt admis en déduction.

Par contre, les deux autres catégories de régularisation sont, dans la mesure où elles concernent la déduction financière, essentiellement contingentes : elles proviennent, en fait, de l'absence de la notion d'amortissement dans la réglementation des déductions. La taxe étant intégralement déductible dès l'acquisition des biens, il est inévitable que des correctifs ultérieurs soient prévus pendant la durée d'amortissement des biens ou, comme dans le système actuellement appliqué, pendant une période d'amortissement uniforme et forfaitaire. Or, comme on aura pu le remarquer tout au long de ce chapitre consacré aux régularisations, celles-ci sont la source d'une très grande complexité.

On peut donc se demander, dès à présent, si la conception de base d'où découlent ces régularisations ne mériterait pas d'être réexaminée. Telle est l'une des questions que nous développerons dans notre III[e] Partie.

Mais il nous reste, avant d'aborder celle-ci, à étudier une complication supplémentaire qui vient, d'une certaine manière, se superposer à toutes les précédentes, tout en les pénétrant.

Après avoir dégagé l'assiette réelle provisoire et l'assiette réelle définitive, voyons à présent ce qui se passe lorsque la base de la T.V.A. est négative.

CHAPITRE III

LA BASE NÉGATIVE

Introduction

Position du problème de la base négative

En matière d'impôts sur les revenus, les déficits sont en principe admis en déduction des revenus imposables et lorsque le montant de ceux-ci est insuffisant pour que la déduction soit effectuée à plein, celle-ci est reportée sur les revenus des années suivantes jusqu'à la cinquième inclusivement. Un problème analogue de « base négative » se pose, en matière de taxes sur le chiffre d'affaires, depuis qu'on a introduit dans ce domaine la notion de taxation d'un résidu non déductible, parente de celle qui préside à la détermination du revenu imposable, c'est-à-dire depuis qu'on a introduit (en 1948) le régime des paiements fractionnés de la taxe à la production, dont le principe de base a été repris en matière de T.V.A.

Il est indifférent à cet égard, sur le plan purement doctrinal, que la déduction se fasse « base sur base » comme en matière d'impôts sur les revenus, ou « taxe sur taxe », comme en matière de taxes sur le chiffre d'affaires.

La formule : Taxe exigible $= t\,(c - d)$ fait ressortir qu'il y aura un problème de base négative chaque fois que l'élément d sera supérieur, à l'élément c, c'est-à-dire chaque fois que les éléments déductibles excèderont le chiffre d'affaires taxable. Il n'y aura cependant en général pas de difficulté toutes les fois que cet excédent proviendra du simple décalage dans le temps entre l'imposition et la déduction. Ainsi, il peut arriver qu'un redevable effectue momentanément des achats importants, excédant les possibilités d'imputation que lui confèrent les opérations taxables intervenant durant la période correspondante. Certes, il ne pourra alors que reporter l'excédent non déductible jusqu'à ce que la taxe applicable à ses opérations soit suffisamment importante pour lui permettre de procéder à l'imputation ; il ne peut prétendre au remboursement de cet excédent que s'il est exportateur ou, dans le domaine des déductions physiques, s'il cesse purement et simplement ses activités tout en conservant un crédit justifié. Mais il ne s'agit alors qu'en apparence d'un phénomène de base négative ; sur le plan des principes, l'intéressé conserve des droits à déduction qu'il pourra en général mettre en œuvre tôt ou tard. Le problème pratique de la

base négative se pose essentiellement lorsque le chiffre d'affaires imposable au titre d'une opération déterminée est inférieur au montant des éléments déductibles afférents à la même opération, c'est-à-dire lorsqu'une opération reste impayée ou encore lorsqu'elle est déficitaire (cas des opérations à perte) ou lorsque le redevable bénéficie de la réfaction applicable en matière immobilière et que celle-ci a pour conséquence de ramener la base taxable à un montant inférieur à celui des éléments ouvrant droit à déduction.

Il y a lieu, à cet égard, de faire abstraction des éléments ouvrant droit à la déduction financière dont le rattachement à une opération déterminée serait très délicat et pour lesquels, de ce fait, l'Administration n'a jamais, à notre connaissance, envisagé de poser le problème de la base négative autrement que sous la forme d'une incidence ultérieure sur le calcul du pourcentage de déduction.

Il reste donc le cas où les éléments ouvrant droit à la déduction physique, afférents à une opération déterminée (ou à un groupe d'opérations faites aux mêmes conditions et afférentes au mois de référence) excèdent le chiffre d'affaires taxable au titre de cette opération (ou de ce groupe d'opérations). Il y a alors un excédent de la taxe déductible par rapport à la taxe applicable. Et le problème de l'assiette négative est le suivant : Cet excédent de taxe pourra-t-il être imputé sur les taxes afférentes aux opérations pour lesquelles l'assiette n'est pas négative, ce qui reviendrait à adopter un processus analogue à celui de l'imputation des déficits en matière d'impôts sur les revenus ?

Après avoir fait l'historique des solutions apportées dans le passé à ce problème c'est-à-dire de la règle du « butoir », condamnée par la jurisprudence (Section I), nous en ferons la critique sur le plan des principes (Section II), puis nous exposerons le régime actuel, tel qu'il résulte de l'annulation de ladite règle.

Section I

La règle du butoir

Introduite en 1948 et reprise en matière de T.V.A., la règle dite « du butoir » fut infirmée par le Conseil d'Etat. Un décret la rétablit, sans parvenir à mettre un terme aux contestations (comme nous le verrons plus loin, ce décret allait être déclaré illégal par le Conseil d'Etat).

A. — *La règle du butoir à son origine*

Comme nous l'avons vu dans la partie historique de cet ouvrage, le problème de la base négative fut résolu, au moment de l'introduction du régime des paiements fractionnés de la taxe à la production, dans un sens rigoureux. Le décret du 25 septembre 1948 disposait que sauf en cas d'exportation, la déduction ne pourrait aboutir à un remboursement, même partiel, de la taxe ayant grevé une marchandise déterminée. Et l'Administration estima que ce texte ne prohibait pas seulement les

restitutions directes, mais réglementait également le cas de la base négative : en d'autres termes, qu'il était de nature à empêcher qu'un redevable se restituât indirectement l'excédent de taxe ayant grevé les éléments achetés inclus dans une opération supportant un montant de taxe inférieur à celui de la taxe subie par les éléments achetés. Traduite en termes de base d'imposition, cette disposition signifiait que dès lors que le chiffre d'affaires imposable afférent à une opération déterminée était inférieur au montant des éléments déductibles afférents à cette opération, la déduction devait être limitée au montant de la taxe calculée sur ledit chiffre d'affaires imposable. La règle ainsi posée souffrait quelques exceptions (baisse des cours, prix perequés ou taxés). En 1954, elle fut reprise, telle quelle, en matière de T.V.A.

B. — *L'infirmation, en jurisprudence, de la règle du butoir*

1° La règle du « butoir » fut d'abord infirmée par le Conseil d'Etat dans le cadre de litiges afférents à la taxe à la production, par deux arrêts en date du 20 novembre 1959 (Req. n° 41.410, *Sté Martinet et Cie* et Req. n° 20.458, *Sté Closet et Pagès*) (1).

La jurisprudence découlant de ces deux arrêts peut être analysée comme suit :

Elle ne visait que le cas des ventes à pertes et des affaires impayées, mais les solutions données à propos de ces cas particuliers pouvaient être considérées comme applicables à tous les cas dans lesquels était appelée à jouer la règle dite du « butoir ». Le Conseil d'Etat, se basant sur la lettre même de la disposition « sauf en cas d'exportation... » estimait que celle-ci ne prohibait que les restitutions directes et ne concernait donc nullement le problème de l'assiette négative. A titre subsidiaire, la Haute Juridiction faisait remarquer que, même s'il avait réglé explicitement ce dernier problème, le décret du 25 décembre 1948 eût été sur ce point entaché d'illégalité.

2° Le Conseil d'Etat ayant statué sur la portée même de l'interdiction des restitutions contenues dans la disposition attaquée et celle-ci ayant été reprise telle quelle dans le cadre de la T.V.A., il était évident que la jurisprudence ainsi dégagée était également applicable à cet impôt.

C'est effectivement ce que jugea le Conseil d'Etat, notamment par deux arrêts en date du 24 mai 1963 (Req. n° 55.889, *Sté nouvelle de construction de machines-outils et d'outillages CWB* et Req. n° 54.638, *sieur Brument*) (2), relatifs, le premier au cas des ventes à perte et le second au cas des affaires impayées (3).

(1) On trouvera un excellent commentaire de cette jurisprudence et de ses implications dans la *Revue des Contributions indirectes*, n° 121, p. 21 (« Le régime des paiements fractionnés devant le Conseil d'Etat »).

(2) Cf. Commentaire P. Lalumière, *Revue de Science financière*, 1963, p. 700.

(3) Dans le même sens :

— à propos d'affaires impayées : Conseil d'Etat, 7 nov. 1963, Req., n° 58.542, *Forges et Aciéries de Commercy*.

— à propos de ventes à perte : Conseil d'Etat, 23 nov. 1963, Req., 60.687, *Société Roubaix Textile*.

Dans ces arrêts, comme dans ceux relatifs à la taxe à la production, le Conseil d'Etat interprétait à la lettre le dernier alinéa de l'article 273-1 du *Code Général des Impôts*, jugeant que celui-ci prohibait simplement les restitutions directes et ne pouvait mettre obstacle à la déduction intégrale de la taxe ayant grevé l'achat d'une marchandise déterminée.

Mais l'Administration s'était efforcée — dans l'intervalle qui séparait ces derniers arrêts de ceux relatifs à la taxe à la production — de régulariser la situation ; tout en soutenant que la jurisprudence découlant des arrêts du 20 novembre 1959 n'était pas applicable à la T.V.A. (Instruction du 29 avril 1960), elle avait fait prendre un décret qui explicitait, dans le cadre de cette taxe, la règle du « butoir ».

C. — *Le décret « de régularisation »*
(Décret n° 60-381 du 22 avril 1960)

Ce décret se basait sur l'article 267, § 1er, du *Code Général des Impôts*, en vertu duquel des décrets, pris sur avis du commissariat général au plan d'équipement, peuvent déterminer les modalités d'application des déductions prévues audit paragraphe 1er. La règle du « butoir » faisait l'objet de l'article 1er de ce décret.

Ce texte posait en substance que la déduction *physique* était en toute hypothèse, limitée au montant de la taxe définitivement acquise au Trésor au titre de l'opération imposable en cause.

Il prévoyait que, le cas échéant, le supplément de taxe provisoirement déduit devait être reversé lors de la réalisation de l'opération taxable ou dès que les matières premières ou produits assimilés donnaient lieu à une opération ou à une utilisation non imposable à la T.V.A. (1). Les dispositions qui précèdent n'étaient pas applicables lorsque les marchandises taxables étaient exportées ou lorsqu'il était dûment constaté qu'elles étaient détruites.

Le décret disposait, d'autre part, que l'imputation ou la restitution admise dans le cas des ventes restant impayées, était limitée à la différence entre la taxe acquittée à raison de ces ventes et celle régulièrement déduite au titre des achats correspondants.

(1) La règle du butoir devait être appliquée par opération. Cependant lorsqu'un simple négociant assujetti à la T.V.A. livrait gratuitement, en plus des marchandises effectivement facturées, une quantité déterminée de marchandises identiques et qu'un tel mode de facturation aboutissait à une réduction du prix unitaire de la marchandise, l'application de la règle du butoir devait s'effectuer en fonction du prix unitaire ainsi réduit (Instruction n° 48 du 9 avril 1962).

Section II

Appréciation critique de la règle du butoir dans son dernier état

Nous nous placerons successivement au point de vue légal, au point de vue doctrinal et au point de vue pratique.

1° *Point de vue légal.*

La légalité du décret du 22 avril 1960 était très discutable (1). On pouvait se demander en effet si la possibilité de déterminer par décret les « modalités d'application » des déductions (art. 267, § 1, du *Code Général des Impôts*) comportait bien celle de fixer une règle telle que celle du butoir laquelle touchait en fait aux principes d'imposition posés par la loi.

2° *Point de vue doctrinal.*

La règle du butoir concernait en fait non pas les modalités des déductions, mais la base même de l'impôt. Nous allons le montrer par recours à un exemple très schématique, en envisageant la situation de chacun des redevables (par hypothèse au nombre de trois) qui se trouvent placés dans le cycle de l'assujettissement à la taxe.

	Prix de vente	Valeur ajoutée (2)	Taxe payée
1er redevable . .	70	—	t × 70
2e redevable . .	100	30	t × 100 — t × 70 = t × 30
			Au total à ce stade . t × 100
3e et dernier redevable . .	75	— 25	t × 75 — t × 75 = 0
			Taxe payée au total . t × 100

La taxe est donc payée au total sur 100, bien que le prix final du produit ne soit égal qu'à 75.

Dans le système suspensif de la taxe à la production (système antérieur au décret de 1948) la taxe n'aurait été payée, dans cet exemple, que sur 75 (prix de vente par le dernier producteur).

On pourrait songer à affirmer que, dans l'optique d'une taxe sur la valeur ajoutée, la règle du butoir est plus défendable qu'elle ne l'était dans le régime des paiements fractionnés de la taxe à la production. On énon-

(1) Cf. dans le même sens : conclusions de M. le Commissaire du Gouvernement Poussière, relatives aux arrêts du 24 mai 1963, *Semaine Juridique*, 1963, n° 72.984 et, sous la même référence, note C. Celier.

(2) Par rapport à la valeur des éléments ouvrant droit à la déduction physique.

cerait, dans une telle conception, que le dernier redevable de notre exemple, n'ajoutant pas de valeur au profit, se place en quelque sorte « hors circuit » et que le poids de la taxe doit simplement être nul à son égard. Mais ce serait oublier qu'il subit, par le biais de l'achat, le poids d'une taxe égale à :

$$t \times 100 \text{ (taxe payée à l'achat)} - t \times 75 \text{ (taxe déductible)} = t \times 25$$

25 étant précisément le montant de la « base négative ».

Dira-t-on que cela est logique, s'agissant d'un impôt sur la dépense ? Ce serait jouer sur les mots et faire bon marché de la caractéristique essentielle de la taxe, qui vise à imposer, chez chaque redevable, une assiette résiduelle et a, de ce fait même, largement transcendé son origine.

Le recours à la notion d'assiette réelle permet de montrer ce que la règle du butoir a de choquant, d'insolite, du point de vue doctrinal. Il est anormal d'imposer, même par le biais de la limitation des déductions, une base négative.

Du point de vue purement doctrinal, la notion de valeur ajoutée demande à être contre-balancée par celle de valeur soustraite (1), tout comme la notion de bénéfice est, en matière d'impôts directs, contre-balancée par celle du déficit.

3° *Point de vue pratique.*

Du fait qu'elle s'appliquait « par opération », la règle du butoir nécessitait des ventilations souvent délicates ; elle était de nature à engendrer les pires complexités. Cela expliquait — tout autant qu'un obscur sentiment d'injustice découlant d'une prise de conscience diffuse du point de vue doctrinal ci-dessus exposé — que cette règle avait rencontré dans la pratique les plus vives résistances.

Rarement disposition fiscale aura provoqué autant de controverses, controverses qui, nous allons le voir, ont été une ultime fois tranchées par le Conseil d'Etat dans un sens favorable aux assujettis.

Section III

L'ultime annulation de la règle du butoir et ses conséquences pratiques

Un arrêt du Conseil d'Etat du 4 décembre 1964 (Req. n° 62.748, *Sté Etablissements Alfred Desbouvries*) a déclaré illégales les dispositions du décret du 22 avril 1960.

L'Administration a tiré les conséquences de cette jurisprudence dans une note n° 40 du 5 mars 1965 (*B.O.C.I.*, n° 11 de 1965) :

1° En cas de ventes impayées, la T.V.A. acquittée est intégralement

(1) On notera d'ailleurs dès à présent qu'une telle considération semble conforme à l'état le plus moderne des théories de la valeur (valeur-opinion) ; mais nous aurons à revenir sur cet aspect de la question.

restituable (*C.G.I.*, art. 294), sans que le montant de la taxe déduite au titre des achats correspondants ait à être réintégré.

2° En cas de vente à perte, l'intégralité de la taxe ayant grevé les achats est déductible.

3° En ce qui concerne les produits soumis à un taux réduit, les assujettis ne sont pas tenus de limiter le montant de la taxe déductible au montant de celle afférente à la vente de ces produits.

4° En ce qui concerne les travaux immobiliers et les opérations de construction, qui bénéficient d'une réfaction de 40, 50 ou 80% suivant le cas, la taxe ayant grevé les éléments constitutifs de l'ouvrage ou de l'immeuble passible de la T.V.A. est déductible dans son intégralité, sans qu'il soit nécessaire d'effectuer une comparaison avec la taxe acquittée au titre de l'opération. Cependant, lorsqu'il s'agit d'installations ou de réparations dont l'Administration admet par tolérance qu'elles soient soumises facultativement au régime des travaux immobiliers, la note du 5 mars 1965 précise qu'une telle option n'est valable que si l'intéressé respecte la règle du butoir suivant les mêmes modalités que par le passé. A défaut de cela, l'Administration refuserait, à l'opération, l'option pour le régime des travaux immobiliers et la taxerait selon le régime du droit commun qui consiste à décomposer l'affaire en une prestation de services s'accompagnant d'une vente. Cette survivance de la règle du butoir à titre de condition d'une tolérance administrative a pour conséquence de placer, dans ce domaine, la contestation sur un autre terrain : celui de la définition des travaux immobiliers. Il semble, en effet, qu'une partie tout au moins des travaux d'installation que l'Administration considère comme relevant de l'option constituent en réalité des travaux immobiliers bénéficiant de plein droit, de la réfaction.

5° Lorsque des marchandises sont détruites ou volées, la déduction de la taxe ayant grevé les achats correspondants ne peut être remise en cause, et cela même lorsque le redevable reçoit, de ce fait, une indemnité d'assurance.

Mais il reste, que les marchandises utilisées pour les besoins personnels du redevable et, les marchandises disparues sans justification, n'ouvrent pas droit à déduction.

Le refus de cette déduction se base en effet non pas sur le « butoir », mais sur les conditions générales du droit à déduction.

***

Du fait de l'annulation du décret du 2 avril 1960, le problème de la base négative semble se trouver actuellement (1) résolu d'une manière relativement satisfaisante, sous réserve des cas — assez exceptionnels sans doute — où une base chroniquement négative aboutirait à l'accumulation de crédits, « gelés » du fait de la prohibition des restitutions directes de taxes, prohibition qui reste entière.

(1) Mais ainsi qu'on le verra dans l'addendum à cet ouvrage, le projet de réforme gouvernemental tend à rétablir la règle du butoir.

CONCLUSION DE LA DEUXIÈME PARTIE

Nous avons ainsi fait le tour de l'assiette réelle de la T.V.A. dans notre droit actuel et il nous paraît superflu d'insister sur la complexité de la réglementation que nous venons de commenter.

Si l'assiette réelle est une notion complexe, n'est-ce pas en définitive parce qu'une assiette réelle rationnelle, assez clairement perceptible dans la conception de M. Laure, n'entre visiblement pas dans l'optique du législateur, lequel se comporte en fait comme si le système de la T.V.A. ne devait pas être une construction cohérente, mais un procédé pratique, empirique, d'élimination de superpositions de taxes, réalisé par le mécanisme des paiements fractionnés ? Le commentaire suivant, qui émane d'une source autorisée, est révélateur à cet égard : « La T.V.A. qui est en mesure d'assurer une parfaite neutralité de l'impôt sur la dépense ne se fonde nullement sur un critère de rentabilité ou de bénéfice ou même de valeur ajoutée réelle des entreprises qui en opèrent le versement. Cette neutralité est au contraire obtenue par la simple imposition du chiffre d'affaires » (1).

***

La T.V.A. se souvient trop de la taxe à la production.

Cette optique particulière — qui dénote la crainte d'un glissement trop prononcé vers l'impôt direct — est confirmée par l'évolution de la taxe :

— on déduit indifféremment la T.V.A. ou la T.P.S., même lorsque cette dernière s'applique à des biens (fournisseurs ayant opté pour la T.P.S.) ;

— on a même pu déduire, à titre transitoire, des impôts totalement étrangers au système des taxes sur le chiffre d'affaires (2). Le législateur a tourné, dans ce dernier cas, totalement le dos à une assiette réelle tant soi peu rationnelle.

Cet empirisme a l'avantage de la souplesse. Ainsi, il a permis d'étendre

(1) « La décote des petits redevables dans le projet de réforme des T.C.A. », *Revue des Contributions indirectes*, mai 1963, p. 271. Rappr. : M. Piquemal, « La valeur ajoutée financière et ses amputations », *Revue de Science financière*, 1964, p. 293.

(2) Les textes relatifs à la réforme de la fiscalité immobilière, publiés en 1963, ont en effet admis l'imputation, sur la T.V.A., de droits d'enregistrement perçus, avant l'entrée en vigueur de la réforme, sur certaines opérations nouvellement placées dans le champ d'application de la T.V.A.

totalement les avantages de la T.V.A. au domaine de la construction immobilière (1).

Le système de la T.V.A. a tendance à devenir « bon à tout ». Mais, comme tout système fiscal non solidement fondé sur une doctrine d'économie financière, il devient de plus en plus incohérent et complexe. On a pu, en particulier, qualifier le régime appliqué en matière de « véritable imbroglio de la T.V.A. et des droits d'enregistrement » (2).

***

Les conséquences de la complexité engendrée par l'absence d'une théorie cohérente d'assiette sont les suivantes :

1° *Alourdissement de la tâche administrative des redevables* (3).

Même dans les services comptables bien organisés, la T.V.A. a causé de profondes perturbations du fait précisément que l'assiette réelle de la taxe est impossible à dégager en comptabilité et se trouve calculée — implicitement — par de complexes comptabilisations en « taxes » (4) et par la tenue de documents extra-comptables. En particulier, la régularisation des déductions nécessite pratiquement, nous l'avons vu, la tenue d'une fiche de déduction pour les immobilisations amortissables.

D'autre part, l'établissement des prix de revient « hors T.V.A. déductible » est une opération complexe. Seules les entreprises parfaitement organisées sont capables d'exactitude dans ce domaine (5) ; les autres — et elles sont légion — se contentent souvent de schémas plus ou moins approximatifs. Or il est évident qu'un prix de revient ne sera correct que s'il est établi sous déduction des taxes imputables sur la T.V.A. calculée sur le prix de vente.

Cet état de choses n'est pas sans entraîner des conséquences dans le domaine de l'incidence de l'impôt.

2° *Inversion du problème de la répercussion.*

La T.V.A. est un impôt sur la dépense, qu'il est, de ce fait, légitime de répercuter sur le client. Mais, paradoxalement, cette répercussion est facilitée outre-mesure par la technique actuelle de cet impôt. Alors qu'un

(1) Voir notamment à ce sujet : « La T.V.A. pénètre la fiscalité immobilière », *Bulletin de Documentation pratique des T.C.A.*, mars 1963, p. 103.

(2) R. Blancher, « La réforme de la fiscalité immobilière », *Gazette du Palais*, 22 mai 1963.

(3) Au nombre desquels figurent, il convient de le souligner, de petits producteurs et commerçants mal préparés à cette tâche.

(4) Cf. notamment notre article « Comptabilisation de la T.V.A. » dans la *Documentation Organique*, n° 21164.

(5) Le calcul des incidences réelles de la T.V.A. sur le prix de revient présente en effet de très sérieuses difficultés (voir notamment *Cahiers fiscaux du Patronat français*, 1954, n° 1, p. 9, « Etablissement des prix de revient ». Voir également, pour le cas des simples revendeurs, rapport Pécresse aux Assises Nationales du Commerce, séance du 29 novembre 1963, Annexe n° 1).

impôt complexe est, en général, plus malaisé à transférer qu'un impôt simple, c'est l'inverse qui risque, en général, d'être vrai en matière de T.V.A.

Du fait que cette taxe a une assiette apparente (le chiffre d'affaires), distincte de l'assiette réelle, le redevable non rationnel peut avoir tendance à se référer à cette assiette apparente pour la répercussion de l'impôt. En fait, la T.V.A. facturée au client étant calculée sur le prix de vente, il y aura (1) répercussion « parasitaire » (2) dans la mesure où le prix de revient n'aura pas été déterminé sous déduction de toutes les taxes imputables sur l'impôt calculé sur l'assiette apparente.

Certes, le redevable tiendra généralement compte, à cet égard, des déductions physiques. Mais, en pratique, seuls les redevables rationnels, c'est-à-dire ceux qui se livrent à un calcul poussé de prix de revient feront bénéficier leurs clients de l'incidence (négative) des déductions financières.

En somme, alors qu'un impôt classique nécessite un calcul du montant à répercuter sur le client, la T.V.A. nécessite un calcul du montant à ne pas répercuter. Le problème est exactement inversé.

De toute manière, il est pratiquement impossible de tenir compte, dans la répercussion, des régularisations ultérieures de déductions lesquelles, depuis 1959, ne donnent d'ailleurs plus lieu à rectification des écritures de comptabilisation des immobilisations (3). La répercussion est donc, à cet égard, approximative dans son principe même.

***

On voit à quel point l'absence d'une notion précise d'assiette réelle dans le système de la T.V.A. — voire l'absence d'une optique se fondant sur une telle notion — est lourde de conséquences pratiques. Le recours à une telle notion nous paraissant des plus souhaitables, nous aurons à confronter à présent l'assiette réelle de la T.V.A. avec les enseignements de l'économie financière. Est-il possible de concevoir une notion relativement satisfaisante d'assiette réelle en matière de T.V.A. ?

En d'autres termes : est-il possible de rationaliser totalement cet impôt ? Y a-t-il une assiette plus rationnelle ou un moyen plus rationnel de dégager l'assiette réelle ? Ou faut-il, au contraire, pour cesser de cumuler les inconvénients d'une semi-rationalité et d'un semi-empirisme, accentuer le caractère empirique de cet impôt et, au besoin, recourir à des solutions brutalement forfaitaires ? Ou faut-il, enfin, si l'une et l'autre voie se révèlent impraticables, se résigner à conserver l'impôt sous son inspiration actuelle, en l'améliorant simplement « de l'extérieur », en quelque sorte ?

Tels sont les problèmes que nous allons étudier dans la III[e] Partie de notre ouvrage.

(1) En supposant bien entendu que la conjoncture le permette.

(2) Sur la répercussion parasitaire en général, voir notamment : C. WELINDER, « Steuerüberwälzung und Steuerwirkungen », *Handbuch der Finanzwissenschaft* de GERLOFF et NEUMARK, t. II, p. 355.

(3) Cf. *La Documentation Organique*, n° 21.164, § 16.

TROISIÈME PARTIE

ASSIETTE RÉELLE DE LA T.V.A. ET ÉCONOMIE FINANCIÈRE

INTRODUCTION

La T.V.A. contient en germe une construction rationnelle dans le domaine des taxes sur le chiffre d'affaires. Elle fait entrevoir la possibilité d'un impôt unique dans ce domaine.

Appliquée selon son optique de base, elle eût probablement permis d'aboutir à une réelle simplification de la réglementation des impôts indirects. Mais, en étudiant le régime actuel, nous avons constaté, au contraire, une navrante complexité. Celle-ci, si elle vient subsidiairement de ce que la T.V.A. est limitée à certains secteurs, nous a paru avoir sa principale source dans l'absence d'une définition explicite de l'assiette de l'impôt. Comme nous l'avons vu, le législateur a, en élaborant cette taxe, tourné le dos à un certain classicisme fiscal consistant à rattacher la base d'un impôt à des notions aussi précises que possible (par exemple : le bénéfice, pour l'impôt sur les sociétés, le chiffre d'affaires, pour les taxes du type traditionnel).

La T.V.A. comporte une base apparente (le chiffre d'affaires) et une base réelle, la « valeur ajoutée », qui n'est définie nulle part explicitement.

L'objet de la III^e^ Partie de cet ouvrage est d'examiner du point de vue de l'économie financière les problèmes posés par la délimitation d'une assiette réelle rationnelle de la T.V.A. (Chap. I^er^) et par la mise en œuvre rationnelle de l'assiette réelle de cet impôt (Chap. II). Cet examen nous permettra d'envisager des solutions radicales, mais, de telles solutions étant toujours discutables, nous étudierons également (Chap. III) les améliorations dont il serait possible de faire bénéficier le système actuel tout en maintenant le cadre de ce système.

CHAPITRE PREMIER

LE PROBLÈME DE LA DÉLIMITATION D'UNE ASSIETTE RÉELLE RATIONNELLE

Plan

Nous aurons à nous demander ce que représente l'assiette réelle de la T.V.A. (Section I), puis à confronter (Section II) cette assiette réelle avec les théories économiques de la valeur, d'une part, avec la notion économique de valeur ajoutée, d'autre part, enfin à rechercher (Section III) s'il est possible de trouver, au point de vue économique, une assiette réelle satisfaisante.

Section I
Contenu de l'assiette réelle de la T.V.A.

Pour tenter de clarifier la question, voyons d'abord s'il est possible de mettre l'assiette réelle de la T.V.A. en formules algébriques. Ces formules nous permettront peut-être d'apercevoir plus clairement le contenu de cette assiette.

Sous-Section I. — L'assiette réelle mise en formules

1° A première approximation, l'assiette réelle de la T.V.A. est donnée par la formule :

$$c - d$$

dans laquelle c représente le chiffre d'affaires et d les éléments ouvrant droit à déduction.

Cependant, cette formule n'est valable que lorsque les éléments déductibles sont soumis au même taux de la taxe (t) que le chiffre d'affaires imposable. Ce n'est qu'alors, en effet, que l'on peut poser :

$$\text{Taxe exigible} = t\,c - t\,d = t\,(c - d)$$

2° En fait, la théorie de l'assiette réelle est perturbée non seulement par la différenciation des taux de la T.V.A., mais également par le fait que, pour les services, la taxe déductible est non pas la T.V.A., mais la T.P.S. (sauf option du prestataire pour la T.V.A.) ; ce dernier phénomène se produit également pour les biens acquis auprès d'un redevable ayant opté pour la T.P.S.

Nous sommes donc conduits à opérer une discrimination parmi les éléments déductibles et nous appellerons :

— d : les éléments ayant supporté le même taux de T.V.A. que celui applicable au produit vendu ;

— δ : les éléments ayant supporté un taux de T.V.A. inférieur à celui applicable au produit vendu ;

— D : les éléments ayant supporté un taux de T.V.A. supérieur à celui applicable à ce produit ;

— s : les éléments n'ayant supporté que la T.P.S.

3° Prenons d'abord le cas de ces derniers. Si un redevable n'avait que de tels éléments à déduire (mais ce cas est, bien entendu, théorique) et si t_{TVA} désignait le taux de la T.V.A. et t_{TPS} celui de la T.P.S., la taxe exigible serait égale à :

$$t_{TVA}\ c\ —\ t_{TPS}\ s$$

formule que l'on peut écrire également de la manière suivante (1) :

$$t_{TVA}\ (c — s) + (t_{TVA} — t_{TPS})\ s$$

Cette dernière formule fait apparaître qu'en somme l'assiette réelle de la taxe ne comprend pas seulement la différence c — s, c'est-à-dire le résidu non déductible. L'assiette réelle comprend également les services déductibles, à la différence près qu'en ce qui concerne ces derniers, il n'est payé qu'un complément de taxe d'un taux égal à $t_{TVA} — t_{TPS}$.

4° Faisons à présent abstraction de la déduction des services et envisageons le cas d'un produit soumis à un taux de T.V.A. plus élevé (T) que celui (t) applicable aux éléments déductibles.

La taxe exigible sera égale à

$$T\ c — t\delta$$

formule que l'on peut écrire aussi :

$$T\ (c — \delta) + (T — t)\ \delta$$

Ici encore, l'assiette réelle comprend, en supplément, les éléments déductibles, seul un complément de taxe d'un taux égal à T—t étant payé en ce qui les concerne.

(1) En effet :

$$t_{TVA}\ (c — s) + (t_{TVA} — t_{TPS})\ s$$
$$= t_{TVA}\ c — t_{TVA}\ s + t_{TVA}\ s — t_{TPS}\ s$$

5° Mais le taux applicable au produit peut être moindre (t) que celui (T) applicable aux éléments déductibles. La taxe exigible, toujours en faisant abstraction des services, est alors égale à :

$$t\ c - T\ D$$

que l'on peut écrire également :

$$t\ (c - D) - D\ \ (T - t)$$

Ici, non seulement les éléments déductibles sont pleinement exclus de l'assiette réelle, mais le redevable bénéficie, en ce qui les concerne, d'un « crédit d'impôt » d'un taux égal à T — t.

6° On voit à quel point la formule sera complexe dans les cas (nullement théoriques) constituant la synthèse de toutes les applications ci-dessus examinées.

Pour simplifier l'exposé, nous ferons abstraction, dans cette synthèse, de la différenciation des taux de la T.V.A. et envisagerons simplement le cas le plus banal (1) dans lequel la taxe exigible est égale à

$$t_{TVA}\ (c - d - s) + s\ (t_{TVA} - t_{TPS})$$

L'assiette réelle est par conséquent égale à la première parenthèse, majorée de s, étant entendu que s n'est soumis qu'à un complément d'imposition d'un taux égal à la différence entre le taux de la T.V.A. et celui de la T.P.S. Mais il ne s'agit là que de l'assiette réelle provisoire. En effet, dans la mesure où il comprend des biens amortissables, l'élément d est encore soumis à correction ultérieure en cas de variation du pourcentage de déduction au delà du seuil de régularisation ou en cas de modification dans l'affectation des biens en cause à des activités taxables ; l'assiette réelle se trouve alors diminuée ou augmentée, selon le cas, par le jeu de ces corrections.

Tous ces développements illustrent, à notre sens, les difficultés que l'on rencontre lorsqu'on essaye de voir à quoi correspond l'assiette réelle de la T.V.A. Certes, cela provient de ce que, dans notre droit fiscal actuel, le système de la T.V.A. se trouve, comme nous l'avons déjà constaté, placé entièrement en dehors de l'optique d'une assiette réelle. Mais puisqu'on ne peut, en saine doctrine, faire abstraction d'une notion aussi importante que celle de l'assiette d'un impôt, nous allons essayer, dans ce qui suit, d'examiner plus à fond ce qui est en fait frappé par la T.V.A.

(1) Nous avons cependant estimé utile d'indiquer, en renvoi, les formules de synthèse complètes. Ces formules sont les suivantes :

I. Dans le cas d'un produit soumis à un taux de T.V.A. plus élevé (T) que celui (t) applicable aux éléments déductibles :

Taxe exigible : $T\ (c - \delta - s) + (T - t)\ \delta + (T - t_{TPS})\ s$.

II. Dans le cas d'un produit soumis à un taux de T.V.A. moindre (t) que celui (T) applicable aux éléments déductibles :

Taxe exigible : $t\ (c - D - s) + (t - t_{TPS})s - (T - t)d$.

Il y a donc, dans tous ces cas, une série d'éléments d'assiette réelle, soumis à des taux différents. Encore faudrait-il combiner les cas I et II, car s'il existe des redevables se livrant à des fabrications multiples passibles de taux différents, il est encore plus fréquent que les éléments déductibles ne soient pas tous grevés du même taux.

Les formules dégagées plus haut ont à cet égard une double utilité :

— elles montrent, d'une part, qu'on ne peut résoudre ce problème qu'en le simplifiant, c'est-à-dire en s'attachant aux éléments essentiels de l'assiette réelle ;

— elles permettent, d'autre part, de corriger ce qu'une telle simplification a d'abusif ; le lecteur, en prenant connaissance de ce qui va suivre, se souviendra des formules en question, ce qui lui évitera de perdre de vue que la réalité est plus complexe.

Section II. — Les éléments essentiels de l'assiette réelle

Nous examinerons d'abord le contenu de l'assiette réelle de la T.V.A. dans le système actuel ; nous ferons ensuite le rapprochement avec le système conçu à l'origine par M. Lauré.

A. — *Eléments de l'assiette réelle dans le système actuel*

Pour tenter d'y voir clair, nous allons faire abstraction des correctifs relatifs aux services déductibles et aux différences de taux ainsi que des régularisations ultérieures, pour nous demander simplement, étant bien entendu qu'il s'agit d'une approximation rendue nécessaire par la complexité du sujet à étudier, ce que représente la différence :

$$c - (d + s)$$

Cette différence correspond au « résidu non déductible » et celui-ci se compose des éléments suivants :

1° charges expressément exclues du droit à déduction ;

2° charges non grevées de la T.V.A. et de la T.P.S. ;

3° surplus de l'exploitant.

Reprenons en détail ces différents éléments :

1° *Charges expressément exclues du droit à déduction.*

Ces charges ont été examinées en détail dans la IIe Partie. Il s'agit essentiellement, rappelons-le, des éléments suivants :

— biens et services dont l'usage n'est pas requis par les besoins de l'exploitation ;
— immeubles autres que les bâtiments industriels ;
— véhicules ;
— objets de mobilier ;
— produits pétroliers (chez les utilisateurs de ces produits) ;
— services bancaires se rattachant aux placements en titres ou en métaux précieux et aux locations de coffre-forts dans les banques ;
— transports de personnes et opérations accessoires à ces transports ;

— dépenses occasionnées par l'achat, la réparation, l'entretien, le fonctionnement des immeubles non-industriels, des véhicules, des objets de mobilier ;

— enfin, selon la thèse administrative : tous les biens se rattachant aux biens exclus et tous les services se rattachant, soit aux biens exclus, soit aux services exclus.

2° *Eléments non-taxés.*

L'assiette réelle de la T.V.A. comprend également toutes les charges qui ne peuvent donner lieu à déduction parce qu'elles n'ont été grevées ni de la T.V.A., ni de la T.P.S.

Ces charges sont les suivantes :

— Salaires (y compris ceux des dirigeants de l'entreprise) et charges sociales (1) y afférentes ;
— Pensions et rentes viagères ;
— Rémunérations versées aux membres des professions libérales ;
— Loyers de locaux nus (2) ;
— Intérêts versés à des particuliers (3) ;
— Impôts à la charge de l'entreprise ;
— Primes d'assurances (4) ;
— Transports de marchandises et opérations accessoires à ces transports (5) ;
— Frais d'hôtel et de restaurant (6) ;
— Frais de poste et télécommunications ;
— Achats de produits exonérés de T.V.A. ou situés en dehors du champ d'application de cette taxe (notamment : produits agricoles) et achats effectués auprès d'un négociant non assujetti à la T.V.A., lorsque ce dernier ne paie pas volontairement cette taxe.

3° *Surplus de l'exploitant.*

Nous appellerons « surplus de l'exploitant » ce que comprend l'assiette réelle de la T.V.A. en plus des éléments déjà mentionnés, tout en insistant sur le fait qu'il ne s'agit ni du bénéfice ni d'un « revenu » au sens classique du terme. En effet, la déduction étant effectuée dès l'acquisition des biens, même amortissables, et les régularisations ultérieures faisant d'ailleurs abstraction des règles habituelles d'amortissement, le dernier élément de

(1) Cotisations de sécurité sociale, de retraite, d'assurance-chômage.
(2) Les loyers de meubles et de locaux meublés étant assujettis à la T.P.S.
(3) Les intérêts versés à des prêteurs professionnels sont grevés de la T.P.S. ou de la T.V.A. et ouvrent en principe droit à déduction.
(4) Les compagnies d'assurances, tenues d'acquitter les taxes de timbre et d'enregistrement applicables aux contrats d'assurance, sont exonérées des taxes sur le chiffre d'affaires (*C.G.I.*, art. 271-19°).
(5) Soumis à une taxation spécifique, ces éléments échappent à la T.P.S.
(6) En fait, puisque les transports de personnes sont également exclus du droit à déduction, l'assiette réelle de la T.V.A. comprend donc tout ce que l'on a coutume d'appeler les frais de voyage et de représentation.

l'assiette réelle de la T.V.A., s'il s'apparente au bénéfice ou revenu, n'en constitue pas moins une notion *sui generis*.

Si nous essayons à présent de dégager une idée d'ensemble, nous constatons que l'assiette réelle de la T.V.A. comprend essentiellement :

1° Des revenus :

— sous les réserves indiquées plus haut : surplus de l'exploitant,

— et revenus distribués par ce dernier : salaires, pensions et rentes viagères, revenus de professions non-commerciales, revenus fonciers, intérêts versés à des particuliers.

2° Des charges exclues de la déduction pour des raisons fiscales particulières :

En dehors des cotisations sociales, des impôts, des frais de P.T.T. et des éléments exonérés ou soumis à un régime particulier, il s'agit essentiellement d'éléments qui se trouvent dans la zone frontière de l'utilisation personnelle et de l'utilisation pour les besoins de l'entreprise.

En fait, la T.V.A. s'apparente donc à un impôt sur les composants du revenu national (revenu de l'exploitant et revenus distribués par ce dernier), mais son assiette réelle comprend des éléments qui, *a priori*, rendent difficile son rattachement à une idée générale.

En allait-il différemment dans la construction rationnelle de M. Lauré ?

B. — *Contenu de l'assiette réelle dans le système de M. Lauré*

M. Lauré était partisan (1) d'une taxe sur la valeur ajoutée comportant des déductions absolument générales, mais dans sa conception comme dans le régime actuel, il s'agissait de déductions « taxe sur taxe », et seuls, par conséquent, les éléments taxés eussent ouvert droit à déduction.

Il est vrai que M. Lauré préconisait, dans l'intérêt de la généralisation du système, que les exonérations fussent revisées dans toute la mesure du possible.

Mais même en réservant le cas des produits exonérés et en tenant compte du fait qu'il n'y aurait pas eu, dans la conception de M. Lauré, d'exclusions expresses (autres que celle concernant les acquisitions étrangères aux besoins de l'exploitation), nous retrouvons dans ce système le double contenu de l'assiette réelle de la T.V.A.

1° *Revenus* :

— surplus de l'exploitant (qui ne coïncide pas avec le bénéfice, puisque M. Lauré exclut le recours à l'amortissement) ;

— revenus distribués par l'exploitant (salaires, pensions et rentes viagères, revenus de professions non-commerciales, intérêts versés à des particuliers, revenus fonciers).

(1) Cf. M. Laure, *La taxe sur la valeur ajoutée*, Sirey, 1953.

2° *Charges exclues de la déduction pour des raisons fiscales.*

Dans la conception de M. Lauré, ce deuxième élément de l'assiette réelle de la T.V.A. n'aurait cependant plus compris, à la limite (1), que les frais de P.T.T., les impôts et les cotisations sociales. Ces dernières pouvant, au surplus, être considérées comme des accessoires de salaire, il faut reconnaître que l'assiette de l'impôt dans cette conception correspondait à une notion assez simple. Elle n'englobait somme toute que des revenus (et leurs accessoires) ainsi que des sommes versées aux administrations publiques.

Etait-il possible, dans ce système, d'aboutir à une notion satisfaisante de valeur ajoutée ? Nous aurons à reprendre ce problème après avoir confronté l'assiette réelle de la T.V.A. avec les théories de la valeur, d'une part, et la notion économique de valeur ajoutée, d'autre part.

Section II

L'assiette réelle de la T.V.A. confrontée avec les théories de la valeur et la notion économique de valeur ajoutée

Sous-Section I. — T.V.A. et théories de la valeur

1° Un exposé des théories de la valeur serait en dehors de notre sujet (2). Nous emprunterons à M. P.-L. Reynaud une excellente vue synthétique de ces théories, rattachées à la mentalité dont elles s'inspirent (3) ;

« La valeur d'un bien n'est pas une donnée fixe en elle-même, elle dépend de l'importance qu'attache l'opinion collective à ce bien, et cette importance varie constamment, suivant la loi des opinions. Plus précisément l'opinion collective sur l'importance d'un bien est la résultante de l'affrontement de diverses attitudes de milieux, représentatives des fonctions variées de l'économie. L'histoire des doctrines économiques nous représente déjà ces milieux à l'œuvre, chacun d'entre eux forgeant la théorie de la valeur qui correspond le mieux aux aspects de l'économie qui lui sont les plus proches.

La valeur — coût de production des libéraux, qui décompte, avec le coût du travail, tous les autres éléments du coût (notamment celui du capital, de l'énergie, des matières premières, etc.) pouvait facilement être adoptée par les « milieux d'affaires » car elle faisait entrer en ligne de compte toutes les difficultés de l'entrepreneur dont elle justifiait le prix (*mentalité d'entreprise*).

(1) Et en supposant résolu le problème des exonérations.

(2) Pour un exposé de ces théories, voir par exemple J. Marchal, *Cours d'Economie politique*, 4e éd., Librairie de Médicis, p. 846.

(3) P.-L. Reynaud, *Economie généralisée et seuils de croissance*, éd. Génin, 1962, p. 139 et s.

La valeur-travail, quand elle a été soutenue par les socialistes (1), fut aussi une opinion orientée : puisque le travailleur salarié était le seul créateur de la valeur, il était logique de lui attribuer l'ensemble des produits.

La valeur-utilité rare, sous ses diverses formes marginalistes (2) ou non, constitue presque toujours l'opinion dominante de la clientèle et, souvent, celle des marchands qui la servent directement. *Cette mentalité de consommateur ou de comptoir* est très forte dans les périodes où les producteurs manquent de clients. Elle n'est jamais négligeable.

La valeur-opinion diffère des théories précédentes de la valeur d'abord parce qu'elle met en jeu l'homme dans sa totalité ; elle n'est ni l'évaluation exclusive de l'homme au travail, ni celle du consommateur-type, ni celle de l'homme qui doit échanger ou jouer un rôle dans la répartition. Elle constitue une synthèse des comportements humains et une synthèse « pondérée » suivant l'influence de chaque milieu.

Ensuite cette valeur-opinion participe de la discontinuité et des erreurs de l'opinion, elle implique donc la conséquence que le calcul économique ne peut jamais être parfaitement rigoureux, mais elle permet aussi de savoir comment se produisent les incertitudes et les fautes dans ce calcul ».

Avec la théorie de la valeur-opinion (3), il semble que la science économique ait acquis une base d'approche du réel (dont les analyses du marginalisme avaient tendance à s'écarter).

La valeur est l'importance attachée à un bien ou à un service dans la vie économique. Que peut-elle être, dès lors, sinon l'opinion à l'égard de ce bien ou de ce service ? Chaque milieu défend à cet égard ses idées propres, étroitement dépendantes — en général — de ses intérêts.

Aucun milieu n'étant en mesure d'imposer intégralement ses conceptions, la valeur, c'est-à-dire l'opinion de synthèse, constitue finalement la résultante, plus ou moins harmonieuse, du concert des opinions partielles ; elle intègre certes les influences que subissent les individus ou les groupes, mais ces influences sont soumises elles-mêmes à certaines limites. Or c'est précisément par le relativisme dont elle est empreinte — ou, plus exactement, qu'elle a réussi à s'incorporer — que la valeur-opinion a prise sur le réel et, en particulier, sur la théorie des prix.

Plus fondamentalement, dès lors qu'elle constitue la base même de l'économie politique, la théorie de la valeur, sous sa forme nouvelle, est de nature à orienter le choix du système économique et à rendre possible à cet égard, une option scientifique dégagée des idéologies.

Il est évident, d'autre part, qu'en s'attachant à l'homme et aux opinions qui constituent le fond même de sa personnalité, la nouvelle théorie de la

(1) Pour une critique de la thèse marxiste, on pourra consulter notamment : J. MARCHAL, *op. cit.*, p. 216 et s.

(2) Pour un exposé des thèses du marginalisme et du néo-marginalisme, voir F. PERROUX, *La valeur*, P.U.F., 1943.

(3) Voir : P.-L. REYNAUD, *Economie politique et psychologie expérimentale*, Librairie générale de Droit et de Jurisprudence, 1946, p. 137 et, du même auteur, *La psychologie économique*, Collection « Que sais-je ? », n° 1124, P.U.F., 1964, p. 71 et s.

valeur permet à l'économie politique d'avoir un contact étroit avec les autres sciences humaines.

On peut se demander en effet — et nous rejoignons ici une autre notion-clé de la psychologie économique — si ce n'est pas en définitive l'échelle de valeurs (matérielles et spirituelles) d'un individu qui gouverne son action et mobilise son énergie mentale.

2° La science financière étant « par force », fille, dans une certaine mesure, de la science économique, il serait étonnant qu'une taxe sur la valeur ajoutée puisse, sans dommage, ignorer la théorie de la valeur. Or que constatons-nous à cet égard ?

Même si l'on fait abstraction des éléments en quelque sorte contingents — c'est-à-dire dûs à des considérations de technique fiscale — que contient l'assiette réelle de la T.V.A. (1), il est difficile *a priori*, de rattacher cette taxe à une théorie de la valeur.

1) Il est vrai que la T.V.A. frappe au premier chef les frais de main-d'œuvre, lesquels constituent un élément essentiel sinon nécessairement prédominant de l'assiette réelle de la taxe, et peut, *dans cette mesure*, être rattachée à la théorie de la valeur-travail. Mais on ne peut dire qu'elle s'inspire de cette théorie, puisque d'autres éléments — très importants — et en particulier la rémunération du capital sont compris dans son assiette.

2) Il faut exclure également, en tant qu'inspiratrice, la théorie de la valeur-coût de production puisque les plus larges éléments de ce dernier sont précisément, chez un redevable déterminé, exclus de l'assiette réelle de la taxe par le jeu des déductions.

3) Dans la mesure où la T.V.A. tend à frapper chez un redevable déterminé la différence entre le prix de vente et le coût de production et où cette différence peut être considérée comme gouvernée par les opinions des milieux en présence, la T.V.A., tout en pouvant d'aventure atteindre la valeur-utilité rare, ne peut être considérée comme étrangère à la théorie de la valeur-opinion ; cela n'est pas pour surprendre puisque cette dernière théorie semble rendre le mieux compte de l'essence de la valeur.

Cependant, la T.V.A. s'écarte de la valeur-opinion dans tous les cas où, du fait de la prohibition des restitutions de taxe, elle reste perçue sur un montant supérieur à la valeur finale du produit (2). La « philosophie » de notre impôt ne peut donc, en l'état actuel des textes, être expressément rattachée à une théorie de la valeur. Si l'on envisage l'impôt sous son aspect global, on est amené à constater qu'au terme du paiement fractionné, la T.V.A. atteint finalement le prix de gros du produit, ce qui équivaut tout simplement à mettre en relief son caractère d'impôt sur la dépense.

(1) Eléments exclus de la déduction et éléments correspondant aux régularisations de déductions.

(2) Ces cas sont devenus moins fréquents depuis l'annulation de la règle du butoir. (Il ne peut s'agir, depuis lors, que d'hypothèses de base négative chronique, c'est-à-dire d'accumulation de crédits non imputables). Mais sur le plan théorique, le problème reste entier. Et il renaîtra, dans toute son ampleur, après le rétablissement, projeté, de la règle du butoir. (Voir « Addendum »).

Si l'on considère le jeu de la taxe chez un redevable déterminé, on constate que l'assiette réelle, c'est-à-dire le montant sur lequel le redevable subit l'impôt au stade qui est le sien, ne peut, en l'état actuel des textes, être rattachée expressément à une théorie de la valeur, mais constitue avant tout une notion en quelque sorte résiduelle et comprend au surplus toute une série d'éléments se rattachant uniquement à des règles fiscales (éléments exclus des déductions, corrections ultérieures).

Mais, du fait qu'elle ne s'est pas inspirée d'une théorie cohérente de la valeur, la taxe sur la valeur ajoutée s'est trouvée atteinte d'un déséquilibre à la base. Rattachée à la théorie de la valeur-opinion, elle eût évité dès l'origine les complexités de la règle du butoir. Si celle-ci a soulevé tant d'oppositions, ne serait-ce pas en définitive parce que les redevables avaient obscurément conscience d'un vice à la base du système ?

Sous le bénéfice de cette observation et puisqu'il s'agit d'imposer une valeur « ajoutée », c'est en envisageant l'aspect résiduel de l'assiette que nous poserons à présent le problème d'une rationalisation de cet impôt, en confrontant la « valeur ajoutée fiscale » avec la notion économique de valeur ajoutée.

Sous-Section II. — Valeur ajoutée fiscale et valeur ajoutée économique

C'est avec la conception économique française (1) de valeur ajoutée que nous confronterons l'assiette réelle de la T.V.A. Nous le ferons en étudiant d'abord le contenu de la valeur ajoutée, puis nous mettrons en lumière les points de divergence entre la notion économique et la notion fiscale de valeur ajoutée.

Il n'est pas inutile de souligner au préalable que le problème de l'interférence avec les théories de la valeur se pose également dans le domaine de la valeur ajoutée économique (2).

A. — *Contenu de la valeur ajoutée économique*

La notion de valeur ajoutée est très employée en comptabilité nationale, bien qu'elle soit peut-être appelée à être supplantée par celle de production

(1) En 1952, l'O.E.C.E. a publié, à l'intention de ses membres, un *Système normalisé de comptabilité nationale* (O.E.C.E., Paris, 1952). Voir également : J. Tinbergen et G. Stuvel, « Das Nationalbudget », *Handbuch der Finanzwissenschaft* de Gerloff et Neumark, t. I, p. 537 et s. C. Cosciani, *Istituzioni di scienza delle finanze*, U.T.E.T., Turin, 1961, p. 616 et s. et 634 et s.

(2) « L'envahissement de la technique ouvre finalement une crise de la théorie, et d'abord de la théorie de la valeur » (ceci ne nous paraît valable, dans une certaine mesure, que pour autant qu'on refuse de se rallier à la valeur-opinion) « Les comptabilités économiques traitent nécessairement de valeurs ... Or pour s'exprimer en termes de valeurs, on ne peut que se référer aux prix, mais on a vu qu'ils ne sont pas nécessairement significatifs... » (C. Prou, *Méthodes de la comptabilité nationale française*, Librairie Armand Colin, 1956, p. 111). Voir également sur ce point : F. Perroux, *Les comptes de la nation*, P.U.F., 1949, p. 81 et rappr. J. Meyer, *Méthode de la comptabilité d'entreprise et de la comptabilité nationale*, Dunod, 1962, p. 29 et s.

finale brute pour les nécessités de la prévision économique à moyen ou à long terme (1).

Elle offre en effet de grands avantages :

— elle permet de passer commodément de l'échelle des branches à celle de l'économie nationale et vice-versa ;

— elle ménage une liaison pratique entre production et revenus.

La valeur ajoutée d'un ensemble de produits peut être définie comme la valeur totale de ces produits sous déduction du montant des achats utilisés pour leur production (2).

Cette valeur ajoutée comporte des variantes :

— Lorsque les impôts indirects sont inclus, elle est dite « au prix du marché » ; dans le cas contraire, elle est dite « au coût des facteurs ».

— Lorsque, dans les achats à déduire, on inclut les amortissements des biens d'équipement (3), la valeur ajoutée est dite « nette » (4) ; dans le cas contraire, elle est dite « brute ».

Il y a donc quatre variantes :

— valeur ajoutée brute au prix du marché,
— valeur ajoutée brute au coût des facteurs,
— valeur ajoutée nette au prix du marché,
— valeur ajoutée nette au coût des facteurs.

Pour une branche déterminée, la valeur ajoutée nette au coût des facteurs est égale, en fait, à la somme des rémunérations des facteurs de production de cette branche. Elle constitue donc un ensemble de revenus : profits et revenus distribués par l'exploitant (salaires, intérêts, etc.).

A l'échelle nationale, la valeur ajoutée *nette* au coût des facteurs correspond au revenu national. En fait, la valeur ajoutée revêt un double aspect (5) suivant que l'on envisage la formation ou la distribution des revenus. En comptabilité nationale, le compte d'exploitation — qui ne correspond évidemment pas à celui de l'entreprise — peut être scindé en

(1) L. A. Vincent, « La notion de valeur ajoutée et la prévision économique », *Revue Etudes et Conjoncture*, 1963, n° 1, p. 87.

(2) Ou encore : « La production ajoutée, ou valeur ajoutée, d'une unité économique pendant une période est l'excès des biens et services qu'elle a produits sur ceux qu'elle a *consommés* pendant cette période » (I.N.S.E.E., *Initiation à la comptabilité nationale*, Paris, Imprimerie Nationale 1960, p. 17). Sur la comptabilité nationale, voir également : H. Laufenburger, *Théorie économique et psychologie des finances publiques*, Sirey, 1956, p. 10 et s.

(3) Auxquels la comptabilité nationale assimile les grosses réparations.

(4) « La logique de la notion de production ajoutée voudrait que cette usure soit toujours prise en considération, puisqu'elle est aussi inévitable que l'emploi des produits intermédiaires » (I.N.S.E.E., *Initiation à la comptabilité nationale*, Paris, Imprimerie Nationale 1960, p. 43). Nous aurons à revenir sur cette idée. Opinion contraire : « L'amortissement est un nid à querelles et à difficultés, lorsqu'on entreprend d'évaluer un revenu national... Eliminer ce poste c'est éconduire un gêneur » (F. Perroux, *L'évaluation du revenu national et ses utilisations*, Institut de Science Economique Appliquée, Paris, 1947, p. 173).

(5) Nous verrons que, de même, la taxe sur la valeur ajoutée comporte un double aspect d'impôt professionnel et d'impôt de consommation.

deux parties comportant des soldes égaux et de signes contraires. La première partie (production ajoutée) est la formation de la valeur ajoutée. La seconde (salaires, cotisations sociales, revenu d'exploitation, etc.) est la distribution de la valeur ajoutée (1).

La prise en compte des impôts appelle des observations particulières. Nous avons vu que la valeur ajoutée « au prix du marché » — qui se réfère au point de vue des consommateurs (2) — comprend les impôts indirects et fait, corrélativement, abstraction des subventions. La valeur ajoutée « au coût des facteurs », qui se réfère au point de vue des producteurs, comprend par contre les subventions et fait abstraction des impôts indirects.

En comptabilité nationale, on entend à cet égard par « impôts indirects » tous les impôts enregistrés dans les comptes d'exploitation des entreprises et qui apparaissent comme une charge normale de la production. Ils comprennent en fait tous les impôts versés par les entreprises (y compris notamment l'impôt foncier et la patente, à l'exception des impôts payés par l'agent économique non en tant que producteur, mais en tant que titulaire de revenus, et en particulier de l'impôt sur les sociétés) (3). En fait, les impôts « indirects » au sens de la comptabilité nationale sont tous ceux qui ne sont pas à considérer comme un emploi du revenu (4) et le bénéfice compris dans la valeur ajoutée est le bénéfice avant déduction de l'impôt y afférent.

Lorsqu'au lieu de considérer la valeur ajoutée au coût des facteurs, on se réfère à la valeur ajoutée au prix du marché, on considère en somme les impôts indirects comme des « revenus » versés par l'entreprise aux administrations publiques (5).

***

Remarques :

1) La Revue *Entreprise*, dans son numéro spécial consacré chaque année aux 500 premières sociétés françaises, publie notamment un classement (6) de celles-ci sur la base de la valeur ajoutée.

(1) Cf. I.N.S.E.E., *Initiation à la comptabilité nationale*, p. 52.

(2) Cf. I.N.S.E.E., *Initiation à la comptabilité nationale*, p. 44.

(3) Cf. J. MARCHAL, *Cours d'Economie politique*, 4e éd., Librairie de Médicis, p. 499 et 503 et *Nouveaux éléments de comptabilité nationale française*, éd. Cujas, 1962, p. 158.

(4) Cf. à cet égard : F. PERROUX, *L'évaluation du revenu national et ses utilisations*, Institut de Science économique appliquée, Paris, 1946, p. 58 et J. MARCHAL, *Cours d'Economie politique*, 4e éd., Librairie de Médicis, p. 548 (« Le revenu national est défini comme la somme des revenus que les nationaux perçoivent à raison de leur participation à la production, étant souligné que les nationaux n'ont pas encore payé les impôts directs qui peuvent être assis sur ces revenus. On admet que ces impôts constituent un emploi, emploi forcé, du revenu »).

(5) Cf. I.N.S.E.E., *Initiation à la comptabilité nationale*, p. 54. Voir également : P.-L. REYNAUD, *Cours d'Economie politique destinés au perfectionnement aux affaires*, Librairie Générale de Droit et de Jurisprudence, 1958, p. 247.

(6) Utilité de la valeur ajoutée comme critère de classement des entreprises : voir notamment J. AUBERT-KRIER, *Gestion de l'entreprise*, P.U.F., 1962 (Collection « Thémis »), p. 52.

La valeur ajoutée retenue à cet égard est constituée par l'ensemble « profits - salaires - impôts ».

2) Dans le cadre du recensement industriel prescrit par les décrets du 20 juin 1961 et du 23 mai 1962 les entreprises ont dû indiquer dans le cadre 12 du formulaire prévu à cet égard (Rubrique « Eléments servant à la détermination et à l'analyse de la valeur ajoutée ») les données suivantes :

— d'une part les produits : ventes, prestations de services, travaux à façon, etc. ;

— d'autre part les charges :

- salaires et charges sociales,
- achats de toutes matières et marchandises, travaux donnés à faire à l'extérieur,
- dotation de l'exercice aux amortissements,
- autres charges (notamment : loyers, dépenses d'entretien et de réparations, redevances pour brevets et licences, honoraires, primes d'assurances, dépenses de transports et déplacements, frais de publicité, de P.T.T., frais financiers),
- impôts et taxes d'exploitation (1).

Mais il n'était pas demandé aux entreprises de calculer la valeur ajoutée.

***

Il est arrivé aux techniciens de la comptabilité nationale de se baser sur la valeur ajoutée fiscale pour déterminer la valeur ajoutée économique, mais ceci n'a pas été sans nécessiter des corrections délicates (2). Les divergences entre les deux notions sont, en effet, très importantes.

B. — *Etude des points de divergence*

La valeur ajoutée *nette* au coût des facteurs couvre la valeur ajoutée fiscale dans la mesure où elle comprend le profit de l'exploitant et les revenus distribués par ce dernier (salaires, etc.).

Par contre, elle en diffère dans la mesure où la valeur ajoutée fiscale comprend des charges exclues de la déduction pour des raisons proprement fiscales, c'est-à-dire essentiellement des éléments qui se trouvent dans la zone-frontière de l'utilisation personnelle et de l'utilisation pour les besoins de l'exploitation et aussi des éléments exonérés ou soumis à un

(1) En ce qui concerne la T.V.A., le formulaire prévoyait l'indication distincte du montant de la T.V.A. sur les ventes, du montant des taxes déductibles (ventilées en taxes déductibles sur achats et taxes déductibles sur investissements) et enfin le montant de la T.V.A. effectivement payée après application de ces déductions.

(2) Voir à ce sujet : C. Prou, *Méthodes de la comptabilité nationale française*, Librairie Armand Colin, 1956, p. 157.

régime particulier de taxation. Par ailleurs, la valeur ajoutée économique correspond à l'excédent de valeur des biens produits sur les biens *consommés*, alors que la valeur ajoutée fiscale correspond à la différence entre les ventes et les *achats*. Les variations de stocks peuvent donc être la source d'écarts très importants entre les deux sortes de valeurs ajoutées (1).

La valeur ajoutée économique nette est calculée en déduisant les achats d'équipements, sous la forme de l'amortissement, alors que la valeur ajoutée fiscale est déterminée sous déduction immédiate desdits achats. Corrélativement, la valeur ajoutée fiscale est sujette à des régularisations ultérieures qui n'ont, bien entendu, pas lieu de s'appliquer en comptabilité nationale. Il n'en reste pas moins que l'assiette réelle de la T.V.A. s'apparente d'assez près à la valeur ajoutée économique pour qu'on puisse être tenté de rechercher dans la fusion de ces deux notions une base doctrinale satisfaisante pour l'impôt sur le chiffre d'affaires.

Section III

Recherche d'une assiette réelle rationnelle du point de vue économique

Nous aurons, dans ce qui suit, à nous demander s'il serait possible de réduire les points de divergence que présente l'assiette réelle de la T.V.A. par rapport à la valeur ajoutée économique, de manière à asseoir la T.V.A. sur cette dernière, ou, à défaut, si l'assiette réelle rationnelle doit être cherchée du côté d'une autre notion comptable essentielle, celle de bénéfice.

Sous-Section I. — Valeur ajoutée et technique des T.C.A.

Récapitulons les quatre points essentiels par lesquels la valeur ajoutée fiscale diffère de la valeur ajoutée économique :

— Non-influence de la variation des stocks ;

— Absence d'amortissements ;

— Non-déduction des éléments exonérés ou soumis à un régime fiscal particulier ;

— Charges exclues parce qu'elles se trouvent dans la zone frontière de l'utilisation personnelle.

On notera que les deux derniers points de divergence étaient absents (2) de la conception de M. Lauré qui se trouvait donc relativement fondé à donner à son impôt le nom de taxe sur la valeur ajoutée, mais que, par contre, les deux premiers points se rencontraient même dans cette conception.

(1) Cf. I.N.S.E.E., *Initiation à la comptabilité nationale*, Paris, Imprimerie Nationale, 1960, p. 43.

(2) En supposant résolu le problème des exonérations.

Nous pensons quant à nous que, s'il est très concevable — nous le verrons plus loin — d'utiliser dans le cadre de la T.V.A. le système d'amortissements employé en matière d'impôts directs, il est très difficile d'éliminer tout chef d'exonération et d'éviter des exclusions de déductions fondées sur des motifs proprement fiscaux.

Ce dernier aspect de la question est d'ailleurs lié à celui du taux de l'impôt. Comme on l'a écrit très pertinemment : « Théoriquement, la valeur ajoutée (fiscale) doit être limitée à tous les éléments du prix *non encore taxés*. Mais la question de savoir jusqu'à quel point cette notion de valeur ajoutée peut être effectivement appliquée du point de vue technique dépend du système fiscal dans son ensemble et par conséquent du taux de l'impôt. En ce qui concerne le rendement de ce type d'impôt, nous touchons au problème cardinal» (1).

Aussi nous apparaît-il que la notion fiscale et la notion économique de valeur ajoutée, qui ont des utilités distinctes, conserverons vraisemblablement des traits particuliers et que, par conséquent, la valeur ajoutée économique, si elle peut — et, comme nous le verrons ultérieurement, *doit* — inspirer dans une large mesure les conceptions fiscales, ne peut — en l'état actuel des réalités tout au moins — être substituée à ces dernières. C'est ce qu'a dit excellemment, en d'autres termes, un commentateur qualifié : « Le vocable sous lequel cette taxe est désignée inviterait à penser que seule la valeur ajoutée se trouve taxée ; en réalité, son fonctionnement permet de grever de l'impôt d'autres éléments par le fait que les déductions s'opèrent en impôt et non par masses de chiffre d'affaires. Il existe une différence très sensible entre la valeur ajoutée parfaite mais insaisissable qui résulte des mécanismes de la T.V.A. et la valeur ajoutée apparente très voisine du bénéfice et qui est définie comme étant la différence entre le chiffre d'affaires et le montant des achats ou encore la différence entre le prix de vente et le prix de revient» (2). Valeur ajoutée très voisine du bénéfice ? Voyons les enseignements que l'on peut tirer du rapprochement de ces deux notions.

Sous-Section II. — Valeur ajoutée et bénéfice

Le bénéfice peut être considéré comme une différence entre le prix de vente et le prix de revient. On voit immédiatement qu'il diffère sensiblement de la valeur ajoutée.

1° Il diffère d'abord de la valeur ajoutée économique, puisqu'il ne comprend que le revenu de l'exploitant, alors que la valeur ajoutée comprend les revenus distribués par ce dernier, lesquels constituent des charges déductibles pour la détermination du bénéfice (salaires, honoraires, intérêts, loyers, pensions et rentes viagères).

(1) K. Kleinjohann. *Die Ertragsfähigkeit der Umsatzsteuer*, Duncker et Humblot, Berlin, 1954, p. 85.

(2) « La décote des petits redevables dans le projet de réforme des taxes sur le chiffre d'affaires », *Revue des Contributions indirectes*, mai 1963, p. 271.

2° Il diffère, *a fortiori*, de la valeur ajoutée fiscale puisque celle-ci comprend en outre des charges expressément exclues de la déduction de T.V.A. (biens et services expressément exclus de la déduction, éléments non grevés de la T.V.A. ou de la T.P.S.). Certes la définition du bénéfice fiscal englobe également des éléments non déductibles pour la détermination de ce bénéfice (notamment : charges étrangères aux besoins de l'exploitation ; exclusions particulières concernant certaines dépenses somptuaires, frais de chasse, dépenses occasionnées par des résidences secondaires, amortissement des voitures de tourisme pour la fraction du prix d'acquisition excédant 20.000 F, etc.) ; mais ces exclusions sont moins étendues que celles prévues en matière de T.V.A.

D'autre part, le bénéfice fiscal comprend des éléments tels que les revenus du portefeuille et, sous réserve de certaines atténuations, diverses plus-values, éléments qui n'ont pas à entrer en ligne de compte pour la détermination de l'assiette réelle de la T.V.A.

Enfin, les notions d'amortissement et de variation des stocks, notions-clé en matière d'imposition des bénéfices, restent étrangères au système de la T.V.A.

CONCLUSION DU CHAPITRE PREMIER

Les divergences relevées tout au long de ce chapitre ne sont pas pour surprendre. Tout système d'imposition obéit à une inspiration bien définie, mais même lorsque celle-ci peut se rattacher à une doctrine financière (imposition du revenu dans le système de l'impôt sur les bénéfices, imposition de la valeur ajoutée dans le système de la T.V.A.), les conséquences qui devraient normalement découler d'une telle doctrine se trouvent à peu près inévitablement perturbées par des considérations de pure technique fiscale.

Qu'est-ce à dire, sinon mettre en relief la spécificité (1) du droit fiscal ? Cette spécificité s'oppose en général à ce que la base d'un impôt coïncide totalement avec une notion économique relativement précise. De fait, il est pratiquement inévitable que des notions telles que celles dont nous nous occupons ici, se trouvent en quelque sorte « marquées » par l'utilisation qui en est faite. Ainsi, nous ne pensons pas qu'il soit possible d'envisager la fusion totale des notions fiscale et économique de valeur ajoutée (2). En supposant même — et nous aurons à revenir sur ce point — qu'il soit possible de renoncer, dans le domaine des déductions, à toutes les exclusions particulières plus ou moins fondées sur une présomption de non affectation aux besoins de l'exploitation, ce qui somme toute serait fort concevable, encore que soulevant un problème de recettes budgétaires, il resterait encore à régler l'irritante question des exonérations.

Il nous apparaît par conséquent que le problème à résoudre est moins celui de la recherche d'une assiette réelle économiquement rationnelle que celui de la mise en œuvre rationnelle d'une notion proprement fiscale de valeur ajoutée.

(1) Nous préférons ce terme à celui d'autonomie du droit fiscal qui se colore parfois d'un jugement de valeur (cf. H. Laufenburger, *Théorie économique et psychologique des finances publiques*, Sirey, 1956, p. 139. — C. Cosciani, *Istituzioni di scienza delle finanze*, U.T.E.T., Turin, 1961, p. 20. — L. Trotabas, *Précis de Science et de Législation financière*, Dalloz, 1953, nos 284 et s.). La spécificité du droit fiscal est, selon nous, davantage un fait qu'un idéal.

(2) Dans le même sens : Hanya Ito, « Théorie und Technik der Nettoumsatzsteur in Japan », *Finanzarchiv*, vol. 15, fasc. 3, p. 447 (« La différence de but exclut l'utilisation directe des résultats obtenus dans le domaine du revenu national à des fins fiscales »). Rappr. : M. Piquemal, « La valeur ajoutée financière et ses amputations », *Revue de Science financière*, 1964, p. 304.

CHAPITRE II

LE PROBLÈME DE LA MISE EN ŒUVRE RATIONNELLE DE L'ASSIETTE RÉELLE

Introduction

En étudiant l'histoire de la T.V.A., nous avons constaté que l'une des caractéristiques essentielles de cet impôt était de s'être, en quelque sorte, greffé sur la taxe à la production. Et nous avions émis l'hypothèse que les principales difficultés que provoquait l'application du nouvel impôt n'avaient peut-être pas d'autre origine.

Dans le chapitre précédent, nous avons vu, par ailleurs, que tout en étant en quelque sorte parente de la notion économique de valeur ajoutée, l'assiette réelle de la T.V.A. n'en différait pas moins nécessairement sur des points essentiels. Mais ce qui nous paraît déterminant, c'est que la valeur ajoutée économique n'est pas dégagée en comptabilité par les entreprises. Or, nous pensons avoir mis suffisamment en lumière que les principales difficultés de la T.V.A. proviennent de ce que cette taxe frappe, par des voies détournées en quelque sorte, des éléments qui, à aucun moment, ne sont recensés au grand jour. Aussi nous sommes-nous demandé si une solution ne devait pas être recherchée dans le cadre comptable d'une entreprise déterminée. Poser ainsi le problème, c'est en revenir au rapprochement — déjà esquissé — de la T.V.A. et de l'impôt sur les bénéfices, lequel se base explicitement sur des données comptables.

Nous examinerons d'abord (Section I) les points de concordance et les points de discordance de ces deux types d'impositions. Nous verrons ensuite (Section II) s'il est possible de concevoir un impôt sur la valeur ajoutée se rapprochant de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux (1) (B.I.C.).

(1) L'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux n'existe plus en tant que tel. Les bénéfices industriels et commerciaux sont soumis :

— à l'impôt sur le revenu des personnes physiques et à la taxe complémentaire, lorsqu'ils sont réalisés par des personnes physiques ou par des sociétés relevant du régime fiscal des personnes physiques ;

— à l'impôt sur les sociétés, lorsqu'ils sont réalisés par des sociétés relevant du régime fiscal des personnes morales.

Pour simplifier, nous parlerons néanmoins d'un impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, puisque les règles de détermination de ces bénéfices sont en principe communes aux impôts appelés à frapper ces derniers.

Section I

Imposition de la valeur ajoutée et imposition des B.I.C.

Sous-Section I. — Points de concordance

Du point de vue de l'assiette, qui est le nôtre, les points de concordance entre la T.V.A. et l'impôt sur les B.I.C. sont les suivants :

1° *Calcul de l'assiette réelle par déductions.*

Tout comme l'assiette réelle de la T.V.A. est — indirectement — dégagée par le jeu des déductions et constitue en quelque sorte la résultante de celles-ci, la base d'imposition des B.I.C. — c'est-à-dire ce qu'on appelle en pratique le « bénéfice fiscal » — est en fait calculée en déduisant du montant total des opérations de l'exploitation (et des profits divers qui s'y ajoutent) un certain nombre de charges déductibles.

Dans les deux systèmes, la base de l'impôt est donc constituée par un résidu non déductible.

2° *Similitude des critères fondamentaux de déductibilité.*

Le critère fondamental de déductibilité est analogue pour les deux types d'impositions :

N'ouvrent droit à déduction que les éléments affectés aux besoins de l'exploitation. La déduction est exclue pour tous éléments affectés à l'usage personnel du contribuable.

Cela explique qu'il soit possible, pour régler certains litiges qui se produisent en matière de T.V.A., de s'inspirer de la solution retenue en matière d'impôt sur les B.I.C. Ainsi, pour élaborer sa doctrine en matière de déduction de cadeaux, l'Administration des Contributions indirectes a pu s'appuyer sur la jurisprudence rendue par le Conseil d'Etat en matière d'impôt sur le revenu. Il est certainement possible, et d'ailleurs souhaitable dans un but de simplification et d'harmonisation (1), d'aller plus loin dans cette voie. Des arrêts rendus par le Conseil d'Etat en matière d'impôt sur les B.I.C. pourront désormais avoir des conséquences en matière d'impôt sur le chiffre d'affaires, ce qui ne manque pas de confirmer que la question du rapprochement de la T.V.A. et de l'impôt sur les B.I.C., du point de vue de la détermination de la base d'imposition, mérite tout au moins d'être posée.

Mais d'importantes différences séparent, même dans le domaine de l'assiette, les deux catégories d'impositions.

(1) Simplification et harmonisation qui sont d'ailleurs dans la ligne de la fusion des anciennes régies au sein de la Direction générale des impôts, fusion qui, comme on l'a fait remarquer à juste titre, n'a pas encore en tous les effets qu'on en attendait pour l'application pratique des impôts (P. Coulbois, « Staatshaushalt und Finanzsystem Frankreichs », *Handbuch der Finanzwissenschaft* de Gerloff et Neumark, t. III, p. 238).

Sous-Section II. — Points de discordance

Puisque nous envisageons la possibilité d'une harmonisation entre l'impôt sur le chiffre d'affaires et l'impôt sur le bénéfice, nous devons examiner très attentivement leurs points de discordance, car un tel examen nous montrera, le cas échéant, les chemins du rapprochement.

1° *Déduction base sur base. Déduction taxe sur taxe.*

Le premier et le plus important des points de discordance est le suivant :

Alors qu'en matière d'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux on déduit directement le montant des charges de celui des opérations imposables (déduction « base sur base »), l'assiette réelle de la T.V.A. résulte (implicitement) de l'imputation des taxes ayant grevé les éléments déductibles sur celles applicables aux opérations taxables (déduction « taxe sur taxe »).

Notons en passant que la notion de déduction « impôt sur impôt » n'est pas inexistante en matière d'impôt sur les bénéfices ; ainsi, s'agissant de l'impôt sur les sociétés, la taxe perçue par voie de précompte sur les revenus de valeurs mobilières encaissés par la personne morale est déductible de l'impôt sur les sociétés.

2° *Absence de la notion d'amortissement dans le système de la T.V.A.*

Alors que les investissements n'ouvrent droit, pour la détermination du bénéfice fiscal, qu'à un amortissement échelonné— soit selon le système linéaire, soit selon le système dégressif — par référence à la durée normale de leur utilisation, la taxe ayant grevé les immobilisations amortissables est, en principe, dans le cadre de la T.V.A., déductible dès l'année de leur acquisition. Il en résulte que l'imposition des B.I.C., d'une part, ne nécessite pas le recours aux régularisations ultérieures des déductions, d'autre part, ignore la notion de pourcentage de déduction, bien que l'inspiration qui se trouve à la base de ce dernier ne soit pas sans applications en matière d'impôt sur les bénéfices, où les charges afférentes à certains revenus exonérés sont exclues de la déduction (il en va ainsi, par exemple, des charges relatives aux immeubles d'habitation encore exonérés — à titre transitoire — de l'impôt sur les sociétés en vertu de l'art. 210 *ter* du *C.G.I.*).

3° *Absence, dans le système de la T.V.A., de certaines notions propres aux B.I.C.*

Le système de la T.V.A. ignore la notion de provisions pour risques ou pertes probables. Il ignore, par ailleurs, la notion de déficit reportable.

4° *Surcroit d'éléments imposables en matière de bénéfices industriels et commerciaux.*

La base de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux comprend des éléments qui ne se retrouvent pas dans l'assiette réelle de la T.V.A.

Ainsi, notamment, certaines plus-values sont — sous réserve de tempéraments importants — soumises à l'impôt sur le revenu, alors qu'elles échappent à la taxe sur la valeur ajoutée. Les régularisations de déductions à effectuer, le cas échéant, en matière de T.V.A. lors de la cession de biens amortissables, n'ont, en effet, rien de commun avec une imposition de plus-values.

De même, d'autres éléments du bénéfice ne relèvent pas d'une activité passible de l'impôt sur le chiffre d'affaires. Il en est ainsi, en particulier, des revenus du portefeuille d'une entreprise et d'une façon plus générale de tous les éléments retenus dans la base de l'impôt sur les B.I.C. en vertu de la théorie dite de la comparaison des bilans.

5° *Surcroît d'éléments déductibles en matière de bénéfices industriels et commerciaux.*

Nous rencontrons à présent la différence la plus importante entre la T.V.A. et l'imposition des bénéfices industriels et commerciaux.

1) Tout d'abord — et ce point est également celui sur lequel la valeur ajoutée fiscale diffère essentiellement de la valeur ajoutée économique — le législateur, mû par la crainte des abus et instruit sans doute par l'expérience acquise en matière d'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, a jugé opportun, en ce qui concerne la T.V.A., de pousser très loin la notion d'éléments étrangers à l'exploitation et, de ce fait, non déductibles.

— Tout d'abord, une présomption (simple) de non affectation aux besoins de l'exploitation vise tous les éléments apparemment affectés aux besoins de l'entreprise, mais ne correspondant pas à des usages normaux et habituels de celle-ci.

Il s'agit cependant là d'une thèse administrative dont il ne faut, au surplus, pas exagérer la portée pratique, aucun exemple précis de son application n'ayant été donné jusqu'à ce jour.

— Par contre, ce qui est plus important, c'est cette sorte de présomption (irréfragable) de non affectation à l'exploitation que constitue l'exclusion sans nuances de tous les éléments pour lesquels des abus ont pu se produire en matière de bénéfices industriels et commerciaux, à savoir notamment :

- immeubles non industriels ;
- véhicules et « frais de voiture » ;
- objets de mobilier ;
- frais de voyage et de représentation.

Mais même sur ce point une certaine harmonisation n'est pas entièrement exclue ; il est possible que, dans l'avenir, les deux législations s'ali-

gnent sur une position intermédiaire. On peut voir les prodromes de ce rapprochement, d'une part, dans la tendance libérale qui se dessine en jurisprudence pour ce qui est de la T.V.A., d'autre part, dans le renforcement de la législation concernant l'exclusion de certaines charges somptuaires en matière de bénéfices industriels et commerciaux (notamment : résidences secondaires, fraction excédant 20.000 F du prix d'acquisition des voitures de tourisme).

2) L'assiette réelle de la T.V.A. comprend les éléments non grevés de cette taxe aux stades antérieurs (produits exonérés, frais de P.T.T., primes d'assurances, etc.) et qui ouvrent au contraire droit à déduction en matière de bénéfices industriels et commerciaux.

Ici encore un rapprochement n'est pas inconcevable, mais — comme nous le verrons — ce problème est en partie lié à celui de la technique d'imposition, c'est-à-dire à celui du régime de la technique d'imposition, c'est-à-dire à celui du régime des paiements fractionnés. Nous le retrouverons plus loin.

3) Finalement la différence la plus fondamentale entre l'assiette réelle de la T.V.A. et le bénéfice industriel et commercial est inhérente à la notion même de valeur ajoutée dont se réclame la taxe sur le chiffre d'affaires.

L'assiette de la T.V.A. comprend en effet non seulement le revenu de l'exploitant, mais l'ensemble des revenus engendrés par l'activité de l'entreprise.

Une fusion de l'impôt sur les B.I.C. et de la T.V.A. n'est donc guère concevable.

Mais cela ne signifie pas qu'il faille écarter *a priori* tout rapprochement entre les deux catégories d'impositions. Puisque, sur des points très importants, l'assiette de la T.V.A. se rapproche de celle de l'impôt sur les B.I.C., il serait en effet surprenant qu'on ne pût tirer parti de cet état de choses. La fusion étant impossible, le rapprochement reste concevable sur le plan des techniques d'imposition.

Section II

Examen d'un impôt sur la valeur ajoutée se rapprochant de l'impôt sur les B.I.C.

Position du problème

Il résulte des développements ci-dessus que la T.V.A., si elle conserve encore certaines caractéristiques d'un impôt sur le chiffre d'affaires, n'en est pas moins très proche de l'impôt sur les revenus. Cet aspect de la réfome de 1954 fut mis en lumière par un certain nombre de commentateurs.

Ainsi, M. Laufenburger, dans sa préface à « La taxe sur la valeur ajoutée » de M. Lauré : « Telle qu'elle est conçue dans le système proposé par

M. Lauré, la taxe, dépassant le stade de la production au sens technique du mot, s'apparente à un impôt sur le revenu brut, au moins sur ce revenu en gestation... On doit reconnaître que le régime de la valeur ajoutée convenant aussi bien à la production matérielle qu'aux services immatériels achèverait sur le plan pratique le rapprochement entre les impôts directs et indirects, en accord avec la doctrine et les récentes réformes administratives françaises» (1).

De même, un éminent spécialiste, collaborateur de la *Revue des Contributions indirectes*, a mis très tôt en lumière les implications de la réforme (2).

« A l'impôt réel sur le chiffre d'affaires est substitué un impôt personnel qui frappe la « plus-value » commerciale et, en fait les frais de main-d'œuvre et le bénéfice net... Une notion réelle de taxe sur le chiffre d'affaires, indépendante de telles considérations commerciales, a dû paraître archaïque aux promoteurs de la réforme de 1954. S'inspirant des impôts personnels sur les revenus et notamment de la taxe proportionnelle sur les bénéfices industriels et commerciaux, ils ont préféré éliminer toute superposition de la T.V.A. sur les éléments constitutifs du prix de revient... Si elle était idéalement appliquée, la T.V.A. frapperait les seuls facteurs de la plus-value des produits : les salaires, déjà soumis au prélèvement de 5% et les bénéfices nets, déjà imposés à la taxe proportionnelle. En fait, les nécessités budgétaires, des considérations économiques et même fiscales limitent le jeu de la déduction financière... Sous un aspect à peine paradoxal, le champ d'application de la T.V.A. est limité à ces anomalies, puisque si elles n'existaient pas, elle ne ferait que se superposer au prélèvement sur les salaires et à la taxe proportionnelle ».

Dans d'autres articles de la même revue, on peut lire :

« On a substitué au critère produit le critère d'entreprise et cela est si vrai que l'on a permis la déduction, non seulement des investissements, mais de certains frais généraux liés à l'exploitation... L'impôt indirect se rapproche de l'impôt direct par une voie lente mais sûre qui se traduit par l'augmentation des taux et la réduction corrélative de l'assiette» (3).

« La T.V.A., fort incomplète, est une reconnaissance implicite de l'abandon du caractère réel des taxes sur le chiffre d'affaires du système libéral classique» (4). Enfin, sous la plume de M. Garrigou-Lagrange, nous trouvons ce qui suit : « Nous sommes bien ici, on le voit, en présence d'une forme d'impôt indirect qui se rapproche fortement de l'impôt direct» (5).

(1) Voir également : H. Laufenburger, *Théorie économique et psychologique des finances publiques*, Sirey, 1956, p. 140-141 et p. 148 (« De la réalité à une personnalisation *sui generis* dans l'impôt sur la dépense » et, du même auteur : « L'impossible *réforme fiscale* », *Revue de Science financière*, 1960, n° 1, p. 25.

(2) « La déduction physique et la déduction financière en matière de T.V.A. », *Revue des Contributions indirectes*, déc. 1954, p. 27.

(3) « Théorie, Variations, Arcanes dans la fiscalité actuelle », *Revue des Contributions indirectes*, déc. 1954, p. 37.

(4) « Origine et critique de la notion de valeur ajoutée dans l'économie soviétique », *Revue des Contributions indirectes*, 1955, n° 74, p. 37.

(5) Garrigou-Lagrange, « Evolution du système fiscal français au vingtième siècle », *Revue de Science financière*, 1961, n° 2, p. 206. Voir, dans le même sens, P. Coulbois, « Staatshaushalt und Finanzsystem Frankreichs », *Handbuch der Finanzewissenschaft* de Gerloff et Neumark, t. III, p. 246.

***

En somme, la T.V.A. se trouve à mi-chemin, pour le moins, de l'impôt sur le chiffre d'affaires et de l'impôt direct ; et la question mérite dès lors d'être posée : ses difficultés ne viennent-elles pas précisément du fait qu'elle ne se résigne pas à être, du point de vue de la technique d'imposition, autre chose qu'un impôt sur le chiffre d'affaires ? Son comportement n'est-il pas, en fait, analogue, à celui de ces personnes qui ne se résolvent pas à mettre en accord leurs idées et leurs actes ?

Parce que la T.V.A. est, techniquement, un impôt sur le chiffre d'affaires, on n'a pu ni définir explicitement la notion de valeur ajoutée fiscale, ni en dégager des conséquences directes. Il a fallu taxer fictivement un chiffre d'affaires alors qu'en réalité, par recours à des biais qui compliquent le système, c'est une valeur ajoutée imprécise, voire flottante, qui se trouve atteinte par l'impôt.

Aussi ne peut-il être inutile, à notre avis, d'envisager ce que pourrait être un système d'imposition directe de la valeur ajoutée.

Sous-Section I. — Les caractéristiques d'un tel système d'imposition

L'impôt sur la valeur ajoutée, tel que nous en apercevons la possibilité théorique, serait un impôt direct proportionnel, complémentaire à l'impôt sur le revenu des personnes physiques ou à l'impôt sur les sociétés.

Pour les personnes physiques, cet impôt complémentaire prendrait en quelque sorte la place de la taxe proportionnelle supprimée par la loi du 28 décembre 1959 (1). La différence essentielle entre un tel impôt et la T.V.A. actuelle serait que sa technique s'inspirerait de l'imposition des B.I.C. et non plus de la taxe à la production. Il se présenterait, dans ses grandes lignes, comme suit :

1° *Déduction base sur base* (2) *et méthode « additive »*.

En matière de T.V.A., comme en matière d'impôt sur les B.I.C., l'assiette est finalement constituée :

(1) Et remplacée temporairement par une « taxe complémentaire » dont le taux actuel est de 6 %.

(2) La déduction « base sur base » est notamment appliquée dans le cadre de la taxe à la production grecque (cf. C. Campet, *Le régime fiscal du chiffre d'affaires et son incidence sur la productivité*, O.E.C.E., Paris, 1957, p. 205 et s. et Petroutsopoulos, *Le système des T.C.A. en Grèce*, thèse Paris, 1954, dactylographiée). Le législateur grec a prévu, dès l'institution de cette taxe, en 1933, un système de paiements fractionnés analogue à celui adopté en France en 1948. Mais la déduction porte, non sur des taxes, mais sur des chiffres d'affaires : chaque redevable déduit du montant de ses ventes taxables le montant des achats taxables d'éléments physiquement incorporés au produit.

Il n'est pas exigé que la taxe ait été effectivement payée, mais seulement qu'elle soit exigible. La déduction se fait sur les ventes du mois au cours duquel les marchandises

— par un résidu non déductible (B.I.C.) ;

— par un résidu n'ouvrant pas droit à déduction de taxe (T.V.A.).

Si l'optique des deux systèmes est différente, leur rapprochement n'est donc pas inconcevable, tout au moins si l'on accepte de mettre entre parenthèses le mécanisme des paiements fractionnés et de se référer avant tout à la notion d'assiette réelle.

Les auteurs (1) qui se sont penchés sur le problème de l'imposition de la valeur ajoutée n'ont pas été sans souligner qu'il y avait deux méthodes de taxation de cette valeur :

— *La méthode dite « soustractive »* qui consiste à déterminer la valeur ajoutée comme une valeur résiduelle en portant en déduction les éléments qui ne sont pas compris dans la valeur ajoutée. Cette méthode tolère indifféremment l'application d'un système « base sur base » ou d'un système « taxe sur taxe », tel que le système français.

La méthode dite « additive » qui consiste à définir expressément la valeur ajoutée et à la déterminer par addition de ses composantes. Par définition même, cette méthode s'insère dans une optique « base sur base ».

C'est de cette dernière méthode que nous allons nous inspirer, mais en l'envisageant non pas comme un système autonome, mais comme une

ont été achetées (donc, pas de décalage d'un mois). Lorsque les ventes d'un mois donné sont insuffisantes, les déductions sont reportées sur celles du ou des mois suivants. L'impôt est payable mensuellement (PETROUTSOPOULOS, *op. cit.*, p. 75 et s.).

La méthode « base sur base » avait été également étudiée en France dans le cadre de propositions de réforme de la taxe à la production. On suggérait notamment à cet égard l'institution d'une « taxe sur les plus-values » comprenant un régime de déductions « physiques » (matières premières et éléments assimilés) portant sur les achats *consommés* et effectuées, en fin d'année, selon le système « base sur base », régime assorti, en cours d'année, d'un système d'acomptes provisionnels basés sur l'application, au chiffre d'affaires des périodes en cours, d'un coefficient correspondant à la plus-value de l'année précédente (cf. notamment : J. BUREAU, *D'une réforme nécessaire de l'impôt général sur les affaires*, Paris, Imprimerie R. Foulon, 1941).

La déduction « base sur base » était prévue dans le cadre de la taxe unique sur les affaires proposée par la C.G.T. en 1947 et approuvée par le Syndicat national des agents de l'Administration des Contributions directes (cf. : *Projet de réforme fiscale* du 25 avril 1947, établi par le Centre Confédéral d'Etudes Economiques et Sociales de la C.G.T. et G. MORANGE, « La réforme du système fiscal français », *Revue de Science et de Législation financières*, 1948, p. 53). Cette taxe devait être assise sur la valeur ajoutée, définie comme « la différence entre, d'une part, la somme des ventes opérées par l'entreprise et de la variation des stocks (positive ou négative) et, d'autre part, la somme de tous les achats, taxe comprise, effectués par elle pour la revente en l'état ou après transformation, au titre des frais généraux ou des frais de fabrication, à l'exclusion des achats comptabilisés en immobilisations ». Sur le projet de la C.G.T., voir aussi : M. PIQUEMAL, « La valeur ajoutée financière et ses amputations », *Revue de Science financière*, 1964, p. 261.

(1) Cf. notamment à cet égard : HANYA ITO, « Theorie und Technik der Nettoumsatzsteuer in Japan », *Finanzarchiv*, vol. 15, fasc. 3, p. 447 ; M. KIMURA, « Un projet inachevé: La T.V.A. au Japon », *Revue de Science financière*, 1956, n° 4, p. 602 ; M. BRONFENBRENNER, « Second thoughts on value-added taxation », *Finanzarchiv*, vol. 16, fasc. 2, p. 309. « Les deux méthodes de taxation de la valeur ajoutée », *Cahiers fiscaux du Patronat français*, 1954, n° 1, p. 3 ; L. MEHL, *Science et technique fiscales*, P.U.F., 1959, t. I, p. 171 ; C. CAMPET, « Quelques aspects économiques de la taxe française sur la valeur ajoutée », *Public Finance*, 1957, n° 1, p. 22.

« dépendance » en quelque sorte de l'impôt sur les B.I.C., ce qui va nous permettre d'envisager certaines simplifications.

Nous nous proposons, en effet, d'étudier un système d'imposition qui ne s'attacherait pas tellement, comme dans la méthode directe d'imposition de la valeur ajoutée évoquée plus haut (« méthode additive »), de déterminer séparément cette dernière, mais de la greffer en quelque sorte sur les opérations comptables qu'effectue l'entreprise pour la détermination du bénéfice.

Certes, le système envisagé serait, puisqu'il s'agit d'imposer directement la valeur ajoutée, un système « base sur base » et non plus « taxe sur taxe ».

Mais nous avons vu qu'un tel système est appliqué en matière d'impôt sur les B.I.C. et que la différence essentielle, sur ce point, de la T.V.A. par rapport audit impôt réside dans le fait que l'assiette réelle de cette taxe comprend, en plus du bénéfice, des éléments dont la déduction, autorisée en matière d'impôt sur les B.I.C., est exclue en matière de T.V.A.

Il serait donc possible, dans le système que nous envisagerons, de partir du bénéfice fiscal, déjà déterminé pour l'imposition des B.I.C. et d'y rajouter le montant des éléments qui, déductibles en matière de B.I.C., ne sont pas admis en déduction au regard de la T.V.A.

Un tel système ne manquerait pas d'être rationnel. Puisque la valeur ajoutée n'apparaît pas dans la comptabilité des entreprises, autant partir de la notion de bénéfice qui est la résultante de toutes les opérations comptables de l'entreprise, et concevoir la détermination de la valeur ajoutée fiscale comme une correction dudit bénéfice. Certes, la valeur ajoutée fiscale resterait une notion théoriquement peu satisfaisante, puisque, comme nous l'avons vu, la fiscalité a ses exigences propres, mais au moins serait-elle mise en œuvre d'une manière simple. Il ne faut pas se cacher cependant que cette simplicité ne serait atteinte qu'au prix d'une certaine harmonisation — d'ailleurs hautement souhaitable — des critères de déductibilité applicables en matière de T.V.A. et de B.I.C.

2° *Régime des déductions.*

Le rapprochement de la T.V.A. et de l'impôt sur les B.I.C. pose trois sortes de problèmes sur le plan du régime des déductions actuellement propre à la T.V.A.

1) *Eléments déductibles.* — Il est certes indispensable, si l'on ne veut pas abandonner la notion même d'impôt sur la valeur ajoutée, de conserver dans les bases de cet impôt les principaux éléments qui composent, en dehors du bénéfice, la valeur ajoutée économique, c'est-à-dire les revenus distribués par l'exploitant et en particulier les salaires. De même, tous les impôts à la charge de l'entreprise seraient maintenus dans la valeur ajoutée taxable (1). Il semble également inévitable, pour des raisons

(1) Dans la mesure où la déduction des charges à réintégrer pour l'assiette de la T.V.A. s'effectue, en matière d'impôt sur les bénéfices, par voie de provision, c'est bien entendu le montant des provisions constituées qui devrait être rajouté au bénéfice fiscal pour la détermination de la valeur ajoutée. Il en serait ainsi, notamment, de certaines provisions pour impôts.

purement fiscales que restent exclus de la déduction certains éléments tels que les frais de voyage et de représentation et les frais de voitures de tourisme. Mais, sous ces réserves, il serait souhaitable de rapprocher autant que possible les critères de déductibilité de ceux applicables en matière d'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux. Ainsi, en particulier, nous estimons qu'il ne devrait plus y avoir de biens exclus (véhicules, immeubles non-industriels, objets de mobilier), autres que ceux étrangers aux besoins de l'exploitation. En ce qui concerne les biens la déduction se ferait d'ailleurs — comme nous allons le voir — par voie d'amortissements.

2) *Techniques particulières à l'impôt sur les B.I.C., à reprendre dans le cadre de l'impôt sur la valeur ajoutée.* — Il s'agit de la variation des stocks, du régime des provisions et du régime des amortissements :

— La valeur ajoutée étant déterminée, dans le système envisagé, à partir du bénéfice fiscal, les achats de marchandises ne seraient déductibles, contrairement à ce qui se pratique dans le régime actuel de T.V.A., que pour autant que les marchandises seraient vendues. Le bénéfice fiscal tient en effet compte de la variation des stocks. Ce n'est pas le montant des achats, mais le prix de revient des marchandises vendues qui est déduit du montant des ventes pour la détermination de ce bénéfice. En d'autres termes, le stock de marchandises serait, dans le système envisagé, détenu « impôt sur la valeur ajoutée compris » et il n'y aurait donc plus à effectuer de régularisation à ce titre en cas de cessation d'activité.

— Rien ne s'oppose, à notre avis, à ce que les charges déductibles en matière d'impôt sur la valeur ajoutée fassent l'objet, le cas échéant, du même système de provisions qu'en matière d'impôt sur les bénéfices. Il semble cependant que certaines provisions de nature particulière devraient rester cantonnées dans le domaine de l'impôt sur les bénéfices (ainsi : la provision pour hausse des prix).

— Le système envisagé, puisqu'il consisterait à calculer la valeur ajoutée en partant du bénéfice fiscal, devrait bien entendu accueillir la notion d'amortissement, puisque c'est sous la déduction d'amortissements qu'est calculé ledit bénéfice.

Ainsi, la déduction du prix d'acquisition des immobilisations ne serait plus immédiate, mais répartie sur la période normale d'utilisation des éléments en cause. Du même coup se trouveraient supprimées les régularisations ultérieures nécessaires, dans le système actuel de T.V.A., en ce qui concerne les immobilisations amortissables.

Mais le bénéfice fiscal est calculé dans une certaine mesure sous la déduction d'amortissements dégressifs (1) et il est bien évident que le système envisagé ne conserverait toute la simplicité souhaitable que si le système de l'amortissement dégressif était étendu à l'impôt sur la valeur ajoutée. On peut donc se demander si des mesures de régularisation ne devraient pas subsister dans le système de l'impôt sur la valeur ajoutée, puisque les annuités d'amortissement ne sont pas constantes, mais

(1) Cf notamment : *La Documentation Organique*, n° 340234.

décroissantes. En d'autres termes, un redevable qui modifie les conditions de son activité (par exemple : cède un bien) après avoir déduit les premières annuités d'amortissement dégressif — qui sont les plus élevées — ne doit-il pas, même dans le système suggéré, être tenu à une régularisation ? A notre avis, il serait possible de renoncer à cette régularisation, c'est-à-dire de laisser, à cet égard, au système un caractère forfaitaire, dans l'intérêt de sa simplicité. D'une part, en effet, les premières annuités de l'amortissement dégressif ne peuvent à notre avis être assimilées au cas de la déduction intégrale d'un prix d'acquisition : le système de l'amortissement dégressif s'inspire de la dépréciation réelle du bien qui est plus forte durant les premières années d'utilisation. D'autre part, il ne faut pas oublier que le système actuel a déjà recours à des notions forfaitaires (par exemple : la période uniforme de cinq années prise pour base de la durée de régularisation). Enfin, on peut signaler, dans cet ordre d'idées, que le décret n° 55-226 du 10 février 1955 fixant les modalités d'application de la baisse de 15% sur le matériel de composition et d'impression de certaines entreprises de presse ne prévoit de restitution des sommes perçues de l'Etat à ce titre qu'en cas de revente du matériel subventionné dans le délai d'un an à compter de sa livraison. Il serait possible, *a fortiori*, lorsqu'il s'agit simplement de l'amortissement dégressif de renoncer à toute régularisation tout au moins en cas de cession postérieure à ce même délai d'un an.

L'amortissement dégressif étant ainsi incorporé au système envisagé, la déduction des amortissements ne nécessiterait, en matière d'impôt sur la valeur ajoutée, aucune opération distincte, puisque les amortissements déductibles seraient ceux déjà déduits pour le calcul du bénéfice fiscal à partir duquel serait déterminée la valeur ajoutée.

Nous rappelons à ce sujet que nous avons envisagé plus haut d'étendre la déduction admise en matière de T.V.A. à tous les éléments amortissables en matière de bénéfices industriels et commerciaux, c'est-à-dire de supprimer l'exclusion visant les immeubles non-industriels, les objets de mobilier et les véhicules. Dès lors, les amortissements déductibles au regard de l'impôt sur la valeur ajoutée seraient les mêmes que ceux admis en matière d'impôt sur les B.I.C. ; resteraient en particulier exclus de la déduction, pour les deux catégories d'impôts, l'amortissement de résidences secondaires et l'amortissement de la fraction excédant 200 F du prix d'acquisition des voitures de tourisme.

Grâce à l'harmonisation ainsi opérée en ce qui concerne les amortissements, il n'y aurait que peu d'éléments à ajouter au bénéfice fiscal pour déterminer la valeur ajoutée imposable. Pour faciliter au maximum l'application de la réglementation, ces éléments pourraient d'ailleurs être définis par référence au Plan comptable général, qui est déjà appliqué par de nombreuses entreprises.

On peut se demander cependant s'il n'y aurait pas de rectifications à apporter au bénéfice fiscal à prendre en compte pour le calcul de la valeur ajoutée.

3° *Rectification du bénéfice fiscal.*

Les rectifications à apporter au bénéfice fiscal pourraient être positives ou négatives.

La législation relative à l'impôt sur les revenus admet en déduction du bénéfice certaines charges qui ne peuvent être admises en déduction en matière d'impôt sur la valeur ajoutée. Ainsi, certains dons admis en déduction en matière d'impôt sur les B.I.C. devraient figurer parmi les éléments additifs pour le calcul de la valeur ajoutée imposable. Il en irait de même de certaines provisions non afférentes à des charges déductibles. A l'inverse, certains éléments compris dans le bénéfice imposable et ne se rattachant pas à une activité passible de l'impôt sur le chiffre d'affaires, seraient à déduire du bénéfice entrant en compte dans la détermination de la valeur ajoutée. Il en serait ainsi, notamment, des revenus du portefeuille, de certains loyers et de certains éléments entrant dans le bénéfice fiscal en vertu de la théorie dite de la comparaison des bilans (indemnités diverses notamment).

C'est ainsi que l'imposition des bénéfices industriels et commerciaux comporte l'imposition de certaines plus-values, imposition qu'il ne serait pas nécessaire d'appliquer en matière d'impôt sur la valeur ajoutée, en raison de l'inspiration différente de cette dernière, laquelle ne vise pas à imposer des profits.

Les plus-values imposables comprises dans le bénéfice fiscal en seraient donc soustraites pour le calcul de la valeur ajoutée.

Il ne faut d'ailleurs pas se cacher que le régime fiscal des plus-values devrait être revisé, dans tous les cas où il comporte une incidence sur le calcul des amortissements déductibles (1). On ne peut en effet concevoir que des amortissements déductibles en matière d'impôt sur la valeur ajoutée se trouvent réduits par le jeu d'une disposition propre à l'impôt sur les bénéfices.

Bien entendu, les plus-values réalisées sur la cession des marchandises resteraient, comme actuellement, comprises dans l'assiette réelle de la T.V.A.

Les plus-values sur immobilisations restant exclues de l'assiette réelle de la T.V.A., il est évident que les moins-values subies le cas échéant lors de la cession de certaines immobilisations ne pourraient venir en diminution de la valeur ajoutée. Les moins-values déduites à ce titre pour la détermination du bénéfice fiscal devraient donc être rajoutées à ce dernier lors du calcul de la valeur ajoutée imposable.

Mais sous cette réserve, le système de l'impôt sur la valeur ajoutée devrait accueillir la notion de déficit, telle qu'elle existe en matière d'impôt sur les B.I.C.

4° *Base négative.*

Dans le système envisagé, le problème de l'assiette négative serait

(1) En fait, le régime des plus-values vient d'être réformé, dans ce sens, par la loi n° 65-566 du 12 juillet 1965.

réglé comme en matière d'impôt sur les sociétés. Lorsqu'un exercice se solderait par un déficit au regard de l'impôt sur le revenu, il y aurait lieu de faire le total algébrique de ce déficit (1) et des éléments qui, bien que déductibles en matière d'impôt sur le revenu, seraient à comprendre dans l'assiette de l'impôt sur la valeur ajoutée. Lorsque le solde de cette opération serait positif, ce solde représenterait le montant passible, au titre de l'exercice en cause, de l'impôt sur la valeur ajoutée. Lorsque le solde serait négatif, le « déficit » ainsi dégagé en matière d'impôt sur la valeur ajoutée pourrait être reporté sur les valeurs ajoutées dégagées au titre des exercices suivants, jusqu'au cinquième inclusivement.

Deux problèmes particuliers se posent à cet égard :

1) On peut se demander tout d'abord si la limitation à cinq ans de la durée du report déficitaire ne désavantagerait pas les industries nouvelles qui, effectuant des équipements importants au cours des premières années de leur existence, ne pourraient utiliser à plein leurs possibilités d'imputation du fait de l'insuffisance des opérations taxables de la même période (on sait qu'en matière de taxe sur la valeur ajoutée, la déduction est possible sans limitation de durée, la prescription ne commençant à courir à l'encontre du redevable qu'à partir du moment où les opérations imposables sont suffisamment importantes pour que la déduction soit effectivement pratiquée).

Ce problème recevrait la même solution qu'en matière d'impôt sur le revenu, sans d'ailleurs qu'il soit nécessaire d'édicter pour cela une réglementation particulière à l'impôt sur la valeur ajoutée. En matière d'impôt sur les B.I.C., les entreprises ont la possibilité, en période déficitaire, de reporter la déduction fiscale de leurs amortissements (2). Les amortissements ainsi reportés peuvent être déduits, sans limitation de durée, sur les résultats du premier exercice laissant un bénéfice suffisant pour y faire face, en plus des amortissements normaux dudit exercice.

La valeur ajoutée étant, dans le système envisagé, dégagée à partir du bénéfice fiscal, les règles de l'amortissement à déduction différée s'étendraient *ipso facto* à l'impôt sur la valeur ajoutée.

2) On peut se demander également si le report déficitaire concernant l'impôt sur la valeur ajoutée ne présenterait pas de difficultés particulières en ce qui concerne les entreprises relevant, non de l'impôt sur les sociétés, mais de l'impôt sur le revenu des personnes physiques.

Depuis la réforme opérée par la loi du 28 décembre 1959, le report des déficits obéit à des règles particulières en ce qui concerne ce dernier impôt : les déficits ne sont plus reportés sur les bénéfices des exercices suivants, mais imputés sur le revenu *global* du contribuable et reportés, en cas d'insuffisance de ce revenu, sur les revenus globaux des années suivantes jusqu'à la cinquième inclusivement (3).

(1) Rectifié le cas échéant comme indiqué sous 3° p. 182.

(2) Sur la réglementation applicable à cet égard, voir notamment : *La Documentation Organique*, n° 340322.

(3) Cf. *Documentation Organique*, n° 12100.

Il est évident que ce système ne pourrait pas être retenu en matière d'impôt sur la valeur ajoutée, puisqu'il fait porter l'imputation sur des revenus non compris dans ladite valeur. Force serait donc de réaliser, pour le décompte de la valeur ajoutée, une imputation spéciale, calquée sur les règles applicables aux entreprises relevant de l'impôt sur les sociétés. Ce sont également les principes de ce dernier impôt qui pourraient servir de base aux règles de paiement de l'impôt sur la valeur ajoutée.

5° *Paiement de l'impôt.*

Actuellement, la taxe sur la valeur ajoutée fait, en principe, l'objet de paiements mensuels.

Dans le système envisagé, l'impôt ne pourrait être liquidé qu'après la clôture de chaque exercice comptable (1).

Mais, pour qu'il n'y ait pas de rupture brutale avec le système existant, il serait possible de prévoir un régime d'acomptes provisionnels, calqué sur celui applicable en matière d'impôt sur les sociétés, c'est-à-dire par exemple un régime d'acomptes mensuels (ou trimestriels) calculés soit sur la base d'une quote-part de la valeur ajoutée afférente à l'exercice précédent (2), soit sur une base déterminée en appliquant aux chiffres d'affaires mensuels (ou trimestriels) de l'exercice en cours le pourcentage que représentait la valeur ajoutée de l'exercice précédent par rapport au chiffre d'affaires de ce dernier exercice (le montant des acomptes épouserait ainsi mieux les données de l'exercice en cours, ce qui paraît très souhaitable en cas d'amples variations du chiffre d'affaires). En fin d'exercice, les redevables calculeraient eux-mêmes l'impôt exigible et le verseraient spontanément au Trésor, sous déduction des acomptes payés. La modification ainsi introduite serait moins fondamentale qu'il n'y paraît, car le système de la T.V.A., avec ses régularisations annuelles, n'est au fond rien d'autre qu'un régime d'acomptes qui ne dit pas son nom.

6° *Exonération.*

Le système envisagé, s'il n'exclut pas *a priori* les exonérations particulières, n'en nécessiterait pas moins une révision des exonérations actuelles. Parmi celles-ci, on peut distinguer entre les exonérations à caractère personnel (visant des catégories de redevables) et les exonérations à caractère réel (visant des catégories de produits ou d'opérations).

Les exonérations à caractère personnel (telles que celles accordées à certains artisans, à certaines œuvres philanthropiques, etc.) ne soulèveraient, semble-t-il, pas de difficultés au regard du système envisagé. Il n'en va pas de même des exonérations à caractère réel.

En effet, ces exonérations ne pourraient, dans le système de l'impôt

(1) Sauf à retenir l'année civile, selon des modalités analogues à celles retenues en matière d'impôt sur les B.I.C. lorsqu'aucun exercice n'est clos au cours d'une année.

(2) Il serait alors indispensable de prévoir des possibilités d'ajustement des acomptes à l'impôt afférent à l'exercice en cours sous la responsabilité des contribuables, avec dispense de sanctions en-dessous d'une marge d'erreur raisonnable (cf. K. KLEINJOHANN, *Die Ertragsfähigkeit der Umsatzsteuer*, Duncker et Humblot, Berlin, 1954, p. 88).

sur la valeur ajoutée être mises en œuvre que selon la technique particulière à l'impôt sur les B.I.C. Cette technique n'exclut pas l'exonération de certaines catégories de recettes, mais elle nécessite une ventilation particulière des charges afférentes aux recettes exonérées. Le modèle du fonctionnement de ces exonérations est fourni par l'article 210 *ter* du *Code Général des Impôts* relatif à l'exemption, en matière d'impôt sur les sociétés, du revenu de certains immeubles d'habitation. Il faut reconnaître que cette technique ne serait pas nécessairement plus simple que celle retenue en matière de T.V.A. (pourcentage de déduction). La solution consisterait à limiter autant que possible les exonérations à caractère « réel » à des branches bien définies (presse, construction navale par exemple) et éventuellement, à imposer le fractionnement en secteurs en cas d'activités multiples, lequel fractionnement aurait pour conséquence de séparer à nouveau totalement, dans les entreprises visées, la T.V.A. de l'impôt sur les B.I.C. Il ne faut en effet guère se faire d'illusions : les exonérations compliquent nécessairement un système fiscal, quel qu'il soit. Cependant, le système envisagé aurait néanmoins sur ce point un avantage certain sur le système actuel : du fait que la valeur ajoutée serait dégagée par référence à des données comptables, l'exonération d'un redevable (artisan par exemple) ou son non-assujettissement à l'impôt (cas des détaillants) serait, en principe, sans incidence sur la situation de ses fournisseurs ou de ses clients.

Techniquement, l'exonération pourrait en effet être limitée à la valeur ajoutée aux produits par le redevable exonéré, ce qui ne poserait pas de problèmes aux redevables se situant en amont de ce dernier.

Quant à ceux situés en aval, on remarquera qu'il serait possible d'envisager — dans un but de simplification — l'application du principe « exonération vaut paiement » et de transférer, par conséquent, aux stades postérieurs les exonérations dont bénéficient les stades antérieurs.

Ainsi, l'exonération pratiquement inévitable des produits agricoles se répercuterait sur les produits fabriqués à partir de ceux-ci, alors que dans le système de la déduction « impôt sur impôt », l'exonération de la matière première est réduite à néant lorsque le produit fabriqué est imposable (1). Dans la délimitation des exonérations propres au nouvel impôt, on pourrait tenir compte de cette particularité de celui-ci, laquelle ne peut donc être considérée systématiquement comme un inconvénient. On peut même y voir un avantage dans la mesure où se trouverait ainsi assurée avec une relative simplicité technique l'imposition atténuée des produits des industries alimentaires et notamment de la conserverie (2). Ainsi se trouverait résolu, autrement que par le biais d'un tarif réduit, le problème qui avait fait naître, en 1954, l'éphémère déduction d'une taxe « fictive ».

Quant à l'exonération des exportations, elle soulève dans le cadre du système envisagé des problèmes que nous nous réservons d'aborder lorsque nous étudierons plus loin les inconvénients essentiels de l'impôt sur la valeur ajoutée.

(1) Cf. B. SCHENDSTOCK, « Les méthodes de coordination interne en matière fiscale », *Revue La fiscalité du Marché Commun*, n° 3, p. 67.

(2) Sur l'opportunité d'une neutralité de l'impôt à l'égard des produits agricoles, qu'ils soient transformés ou non, voir M. LAURE, *Traité de politique fiscale*, p. 73.

Le problème des exonérations est étroitement lié à celui du taux de l'impôt qu'il convient, à présent, d'évoquer.

7° *Taux de l'impôt sur la valeur ajoutée.*

La T.V.A. comporte, à côté du taux de droit commun, un taux majoré et des taux réduits.

Le taux majoré se rattache à la même inspiration qu'un impôt somptuaire ; il est d'ailleurs actuellement en voie de suppression progressive. Dans le système envisagé, il ne pourrait être maintenu sans complications sérieuses. Si, postérieurement à l'institution d'un impôt direct sur la valeur ajoutée, des circonstances spéciales devaient un jour motiver à nouveau l'institution de « taxes de luxe », il serait donc pratiquement nécessaire d'avoir recours à des impôts somptuaires particuliers, distincts de l'impôt sur la valeur ajoutée (cela peut représenter un inconvénient, mais s'agissant d'impôts exceptionnels et en général temporaires, il s'agit d'un inconvénient mineur) (1).

Quant aux taux réduits de la T.V.A., ils représentent, dans de nombreux cas, une modalité particulière d'exonération, le taux réduit étant souvent calculé de telle manière que la T.V.A. exigible soit suffisamment élevée pour permettre au redevable bénéficiaire du taux particulier d'« éponger » ses droits à déduction, de telle sorte que son prix de revient ne soit pas grevé d'un solde non-déductible, ce qui aboutirait notamment, dans certains cas, à transmettre aux stades postérieurs un surplus non récupérable.

Or, comme nous l'avons vu à propos des exonérations, celles-ci pourraient être aménagées, en matière d'impôt sur la valeur ajoutée, de manière à rester sans incidence sur la situation des clients du redevable. Il serait donc possible, à notre avis, de supprimer les taux réduits en ce qui concerne le nouvel impôt.

Il est certain que celui-ci, pour être commodément applicable, suppose un taux unique d'imposition (2).

***

(1) Cela représentera cependant un inconvénient majeur aux yeux de ceux qui, tels que les auteurs britanniques par exemple, sont très sensibles à la possibilité qu'offre l'impôt indirect, d'orienter la consommation (cf. notamment : Ursula K. Hicks, « Les impôts indirects dans l'économie moderne », *Revue de Science et de Législation financières*, 1952, p. 765). Inconvénient corrigé, cependant, par la possibilité d'instituer des droits de consommation sur certains produits tels que les alcools par exemple.

(1) Il suffit, pour s'en convaincre, de se référer à la taxe à la production grecque. Cette taxe comporte en effet, nous l'avons vu, un système de déduction « base sur base ». Or il a été nécessaire de prévoir à cet égard que le producteur qui incorpore à ses fabrications des marchandises ayant bénéficié d'un taux réduit — lequel est, suivant le cas, la moitié ou le quart du taux général — ne peut déduire que la moitié ou le quart, suivant le cas, de la valeur de ces marchandises. Par contre, dans le cas inverse, il n'est pas autorisé à déduire le double ou le quadruple, suivant le cas, de la valeur des marchandises utilisées (cf. C. Campet, *Le régime fiscal du chiffre d'affaires et son incidence sur la productivité*, O.E.C.E., Paris, 1957, p. 211 et Petroutsopoulos, *Le système des T.C.A. en Grèce*, thèse Paris, 1954, dactylographiée, p. 82).

Le système grec est basé sur une méthode soustractive. Dans une méthode additive,

La nécessité pratique d'un taux unique d'imposition et l'exigence d'une révision des exonérations seraient, certes, des inconvénients ; cependant, nous ne les mentionnerons pas parmi les inconvénients propres à l'impôt sur la valeur ajoutée, déterminée additivement.

D'une part, en effet, l'expérience a suffisamment démontré que la T.V.A. actuelle ne se prête pas davantage aux exonérations et aux taux réduits (1). Si des régimes différentiels ont néanmoins été institués dans le cadre de cette taxe, cela n'a pu se faire qu'au prix d'une grande complexité, à laquelle, précisément, il s'agit de mettre fin.

Il nous semble d'ailleurs que le caractère régressif d'un impôt sur la dépense ne comportant pas d'exonération ou de tarification spéciale en faveur des produits de première nécessité est susceptible, à l'heure actuelle, d'être corrigé par des mesures extra-fiscales (législation du salaire minimum garanti et des diverses allocations sociales (2) ainsi que par un aménagement judicieux de l'impôt progressif sur les revenus (3). Un impôt « allergique » aux mesures de faveur a l'avantage au surplus de permettre, dans une certaine mesure, au législateur d'opposer un *non possumus* aux sollicitations dont il est l'objet.

8° *Importations.*

A l'importation, il serait nécessaire de maintenir la T.V.A. actuelle, car celle-ci constitue en quelque sorte la contre-partie de l'exonération de taxes sur le chiffre d'affaires dont bénéficie le produit, à l'exportation, dans le pays d'origine.

Il ne semble pas que la survivance de cette taxe présenterait des inconvénients tant sur le plan économique que sur celui de la technique fiscale.

La T.V.A. perçue à l'importation présente en effet des caractéristiques particulières qui la distinguent nettement de celle applicable à l'intérieur. Elle frappe la valeur d'importation (4) et ne subit évidemment pas la

telle que nous l'étudions ici, il serait nécessaire en cas de taux différentiels, et si l'on voulait introduire une disposition comme celle ci-dessus, de rajouter à la base de l'impôt c'est-à-dire à la valeur ajoutée fiscale déterminée comme indiqué plus haut, la moitié ou les trois quarts (en reprenant l'exemple grec) de la valeur des éléments grevés d'un taux réduit.

(1) En ce sens : J. F. Due, « Les variantes de l'impôt sur le chiffre d'affaires », *Revue de Science et de Législation financières*, 1955, p. 504. Sur l'inconvénient des taux multiples en matière d'impôt sur la valeur ajoutée, voir également K. Kleinjohann, *Die Ertragsfähigkeit der Umsatzsteuer*, Duncker et Humblot, Berlin, 1954, p. 90.

(2) Comme l'écrit M. Duverger (« Défense et illustration de l'impôt indirect »), *Revue de Science et de Législation financières*, 1954, p. 310), « détaxer le pain, les pommes de terre, etc. c'est exonérer le minimum vital ». Mais il revient au même de taxer ce minimum et de le majorer en conséquence, dès lors — *mais il faut avouer que la restriction est d'importance* — que le droit à ce minimum de toutes les catégories sociales (et nous pensons en particulier aux personnes âgées) est effectivement inscrit dans la législation et assorti d'une indexation efficace.

(3) Cf. L. Reboud, *Systèmes fiscaux et Marché Commun*, Sirey, 1961, p. 259-260.

(4) Ici encore, une référence à la taxe à la production grecque nous semble utile. La Grèce perçoit à l'importation une taxe compensatrice sur la base :

— du prix de gros pratiqué à l'intérieur du pays (diminué du montant de la taxe à la production) ;

— ou, à défaut, du total de la valeur de facture, des droits de douane et assimilés

déduction de taxes perçues aux stades antérieurs. Somme toute, elle est assimilable à un droit de douane et il serait peut-être possible, dans le système envisagé, de l'incorporer au tarif douanier (1). Quant à la valeur ajoutée par l'importateur au produit importé, elle serait, bien entendu, soumise à l'impôt sur la valeur ajoutée selon les mêmes règles que celles applicables à la généralité des redevables.

* * *

Voici donc exposées les caractéristiques essentielles d'un impôt sur la valeur ajoutée se rapprochant, du point de vue de la technique d'imposition, de l'impôt sur les B.I.C.

Il résulte de tout ce qui est exposé ci-dessus qu'un tel impôt n'est pas inconcevable au regard de la technique fiscale. A-t-il pour autant des chances de retenir l'attention du législateur ? Pour répondre à cette question, il nous faut maintenant passer en revue les avantages et les inconvénients d'un tel impôt.

Sous-Section II. — Les avantages de l'impôt sur la valeur ajoutée

L'impôt sur la valeur ajoutée allégerait très sensiblement la tâche des redevables et celle de l'Administration. Cet avantage est très appréciable. La Commission Loriot avait fait ressortir à juste titre que la fiscalité française, telle qu'elle est organisée, est contraire à la productivité (2). Et cette constatation n'a rien perdu de son actualité.

1° *Simplification de la tâche des assujettis et solution du problème des petits redevables.*

1) La base d'imposition étant dégagée, à partir du bénéfice, par une réintégration des éléments non déductibles en matière d'impôt sur la

(à l'exception de la taxe compensatrice elle-même) et des frais divers (transport, assurance, commissions etc.) (PETROUTSOPOULOS, *op. cit.*, p. 125 et s.).

Il convient de souligner, toutefois, que la référence au prix de gros pratiqué à l'intérieur du pays ne se justifie que par le fait que l'impôt grec n'est perçu qu'au stade de la production. Dans un système d'impôt sur la valeur ajoutée, la référence à la valeur d'importation serait, semble-t-il, suffisante.

(1) Nous faisons abstraction, dans ce qui précède, des problèmes particuliers à la Communauté Economique Européenne, lesquels seront étudiés dans la IV^e^ Partie.

(2) Rapport : Imprimerie Nationale, Paris, 1952 et LAUFENBURGER, *Théorie économique et psychologique des finances publiques*, Sirey, 1956, p. 264.

Les inconvénients de la complexité de notre système de taxes sur le chiffre d'affaires ont été soulignés par tous les organismes qui ont été appelés à émettre des suggestions de réforme (cf. : « Le système fiscal français et l'opinion », *Informations Sociales*, oct. 1956, p. 967 et s.). « Si l'on pouvait totaliser le nombre d'employés qui, dans les entreprises importantes, travaillent à des tâches d'intérêt purement fiscal, le temps que chaque français, et particulièrement chaque commerçant devenu collecteur d'impôts et rédacteur de statistiques, consacre à satisfaire aux obligations fiscales, on serait certainement effrayé » (*Informations Sociales*, oct. 1956, p. 990).

valeur ajoutée, le travail des services comptables des entreprises se trouverait considérablement simplifié.

On utiliserait à cet égard le compte de Pertes et Profits, au lieu d'avoir, comme dans le système actuel, à dresser une sorte particulière de décompte « taxe sur taxe » sur la base d'éléments disparates (feuilles de récapitulation hors comptabilité, fiches de déduction, etc.), certains étant de simples papiers internes dont l'élaboration est livrée à la fantaisie des redevables. En d'autres termes, le redevable n'aurait plus à faire, pour l'imposition de la valeur ajoutée, et sous une forme différente (« taxe sur taxe ») la plupart des opérations déjà faites en matière de bénéfices industriels et commerciaux. Un *exemple* permettra de saisir toute la portée de cette simplification. Supposons que le résumé du compte « Pertes et Profits » d'un redevable se présente comme suit :

Frais de personnel (salaires et charges sociales)	328.000
Impôts	58.000
Frais pour biens meubles et immeubles :	
— Loyers	11.000
— Entretien des locaux	5.000
— Primes d'assurance incendie	500
Transports et déplacements :	
Frais de déplacement	800
Frais d'auto	9.000
Transports de marchandises	12.000
Fournitures extérieures :	
Electricité	700
Chauffage	4.000
Travaux faits à l'extérieur	1.000
Frais de gestion générale :	
Publicité	72.000
Frais de mission et de réception	3.000
Fournitures de bureau	4.500
Affranchissements	6.700
Téléphone	2.000
Honoraires	1.200
Assurance responsabilité civile	1.600
Frais financiers :	
Frais de banque et de chèques postaux	855

Le bénéfice du même exercice est supposé égal à 42.000 F. Il est supposé comprendre 1.400 F de revenus du portefeuille et avoir été déterminé sous déduction d'une provision pour hausse des prix de 8.000 F. La valeur ajoutée fiscale se calculerait comme suit :

1° *Charges à réintégrer* :

— Frais de personnel	328.000
— Impôts	58.000
— Loyers	11.000
— Primes d'assurance incendie	500
— Frais de déplacement	800
— Frais d'auto	9.000
— Frais de mission et de réception	3.000
— Affranchissements	6.700
— Téléphone	2.000
— Honoraires	1.200
— Assurance responsabilité civile	1.600

2° *Bénéfice rectifié* :

— Bénéfice fiscal		42.000	
moins	Revenus du portefeuille	1.400	
		40.600	
plus	Provision pour hausse des prix	8.000	
		48.600	48.600

3° *Valeur ajoutée imposable* 470.400

Si nous ordonnons à présent ce décompte, de manière à regrouper les différents éléments de base de la valeur ajoutée, nous obtenons l'image suivante :

a) *Bénéfice rectifié* :

— Bénéfice fiscal	42.000
— Eléments soustractifs	— 1.400
— Eléments additifs	8.000
	48.600

b) *Revenus distribués* :

— Frais de personnel	328.000
— Loyers	11.000
— Honoraires	1.200

c) *Impôts* 58.000

d) *Eléments à comprendre dans la valeur ajoutée pour des raisons fiscales.*

1. Frais de voyage et de représentation :

— Frais de déplacement	800
— Frais d'auto	9.000
— Frais de mission et de réception	3.000

2. Primes d'assurance :

— Assurance incendie	500
— Assurance responsabilité civile	1.600

3. Frais de P.T.T.

— Affranchissements	6.700
— Téléphone	2.000

e) *Valeur ajoutée imposable* 470.400

Tel est le schéma qui pourrait servir de base à l'établissement de la formule de déclaration relative à l'impôt sur la valeur ajoutée. Cette formule pourrait d'ailleurs être fusionnée avec celle afférente à la déclaration des résultats ; en d'autres termes, il suffirait d'ajouter, sur cette dernière déclaration, une rubrique concernant la détermination de la valeur ajoutée imposable. Ainsi, le redevable n'aurait plus à produire qu'une seule déclaration, en fin d'année. Les déclarations mensuelles ou trimestrielles disparaîtraient (1). Simplification appréciable, à laquelle, on le rappelle, s'ajouterait celle découlant de la suppression du calcul du pourcentage de déduction (et de la déclaration y afférente) ainsi que des régularisations annuelles de déductions.

Une grande simplification comptable découlerait, par ailleurs, de l'adoption du système suggéré. Les complexités provenant de la comptabilisation séparée des taxes déductibles pourraient, semble-t-il, être supprimées. Dans le système de la T.V.A. actuelle, on comptabilise non seulement en chiffre d'affaires, mais également en taxes. Dans le système envisagé, la pratique comptable en reviendrait au système antérieur à 1948, où la comptabilité avait pour unique objectif la détermination du bénéfice. Cet aspect de la question est très important ; les enquêtes de M. Dubergé ont mis en lumière l'hostilité du petit commerçant à la charge que représente l'accomplissement des formalités requises par la législation fiscale (2). Or, il ne faut pas oublier que le système de la T.V.A. intéresse un nombre de petits redevables qui est loin d'être négligeable.

2) Le nouvel impôt permettrait d'ailleurs, à un autre point de vue encore, de résoudre d'une manière satisfaisante le problème de ces petits redevables. D'une part, il serait possible de prévoir un seuil d'imposition inspiré des techniques d'exonération à la base et de décote jadis appliquées en matière de taxe proportionnelle, c'est-à-dire de décider que les redevables dont la « valeur ajoutée » se situe en dessous d'une certaine limite échapperaient à l'impôt et que celui-ci ferait l'objet d'une réduction pour ceux dont la valeur ajoutée se situerait entre ladite limite et une limite un peu supérieure. Ce problème est crucial, car à défaut d'une solution satisfaisante, on ne voit pas comment la T.V.A. pourrait être étendue en aval sans assujettir une « poussière » de redevables qu'il est préférable de laisser en dehors du champ de l'impôt (3).

(1) Les versements d'acomptes à valoir sur l'impôt sur la valeur ajoutée se feraient sur la base d'un simple bordereau-avis de versement, analogue à celui utilisé en matière d'impôt sur les sociétés et qu'il serait peut-être possible, d'ailleurs, de fusionner avec ce dernier.

(2) J. Duberge, *La psychologie sociale de l'impôt dans la France d'aujourd'hui*, p. 156. Voir aussi, sur la sensibilité du contribuable au prix de revient des obligations fiscales, c'est-à-dire au temps à consacrer aux formalités : Laufenburger, *Théorie économique et psychologique des finances publiques*, Sirey, 1956, p. 253 et sur le prix de revient (en général) d'une fiscalité complexe, p. 259 du même ouvrage. Voir aussi sur ce point : C. Rosier, *La fiscalité française devant l'opinion publique*, Librairie générale de Droit et de Jurisprudence, 1940, p. 89.

(3) Un praticien averti, M. C. Scailteur, Inspecteur général au ministère des Finances belge écrit, dans le même sens : « La taxation des détaillants a, jusqu'à présent,

La référence au montant du chiffre d'affaires ne semble pas devoir constituer une base satisfaisante pour un système d'exonération à la base et de décote ; elle désavantagerait en effet les redevables pour lesquels la valeur ajoutée ne représente qu'une faible proportion du chiffre d'affaires et favoriserait au contraire ceux dont l'activité est de nature à dégager une valeur ajoutée relativement importante, c'est-à-dire en particulier les prestataires de services (1). Or, il est évident que le critère de la valeur ajoutée ne peut être commodément retenu, à cet égard, que dans un système d'imposition qui se réfère explicitement à cette notion.

D'un autre côté, le système de l'impôt sur la valeur ajoutée permettrait l'application, en faveur des redevables dont le bénéfice est déterminé forfaitairement, d'un mode de détermination forfaitaire de la valeur ajoutée, s'inspirant des procédures suivies en matière d'impôt direct. L'harmonisation, sur ce dernier point, se trouverait facilitée par le fait que la situation du redevable forfaitaire ne rejaillirait pas sur celle de ses clients (2).

Elle se doublerait, d'ailleurs, comme nous allons le voir à présent, d'une harmonisation sur le plan de l'organisation administrative.

2° *Simplification administrative* (3).

Il y aurait unité de compétence administrative en matière d'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux et d'impôt sur la valeur ajoutée.

Le contrôle (4) se trouverait, d'autre part, simplifié du fait de l'uniformisation des critères et des formalités. Il s'effectuerait, pour chacun des deux impôts, sur la base des mêmes documents comptables et des mêmes

toujours été écartée en Belgique, afin d'éviter de soumettre à des obligations fiscales la masse des boutiquiers et des artisans. Taxer les détaillants, c'est non seulement imposer des personnes qui n'ont pas de comptabilité ou n'ont qu'une comptabilité rudimentaire, c'est encore et surtout multiplier les contacts de l'administration avec un grand nombre de redevables et accroître sensiblement la résistance à l'impôt » (« Le système fiscal belge et le Traité de la C.E.E. », *Revue La fiscalité du Marché Commun*, 1962, n° 2, p. 48).

(1) Voir à ce sujet : « La décote des petits redevables dans le projet de réforme des taxes sur le chiffre d'affaires », *Revue des Contributions indirectes*, mai 1963, p. 272.

(2) Cf. ce qui est dit plus haut à propos des exonérations.

(3) Sur le coût administratif d'une fiscalité complexe, voir LAUFENBURGER, *Théorie économique et psychologique des finances publiques*, Sirey, 1956, p. 259 et, en ce qui concerne plus particulièrement la T.V.A., p. 263 du même ouvrage.

(4) On pourrait soutenir (cf. sur ce point L. MEHL, *Science et technique fiscales*, p. 171) qu'un impôt établi directement sur la valeur ajoutée serait moins efficacement contrôlable que la T.V.A. actuelle dont le fonctionnement se répartit sur une chaîne de redevables dont chacun ne peut déduire l'impôt payé par son fournisseur que s'il fait la preuve, au moyen de la facture d'achat, que cet impôt a été effectivement supporté. Cet argument ne nous paraît pas déterminant. L'expérience montre que des redevables n'ont pas hésité en matière de T.V.A. à facturer une taxe non payée. Le système actuel suppose donc, de même que le système envisagé (et celui de l'impôt sur les B.I.C.), des opérations de contrôle par « recoupements » effectuées dans la comptabilité des redevables successifs. Comme nous allons le voir, on peut faire valoir par ailleurs que le système étudié, par la simplification qu'il entraînerait, permettrait une meilleure organisation du contrôle.

déclarations. Un « contrôle du bureau » (1) pratiquement impossible en matière de T.V.A. — puisque le Service des Contributions indirectes ne reçoit que des déclarations squelettiques non appuyées de documents comptables — pourrait être pratiqué en matière d'impôt sur la valeur ajoutée, dans la même mesure qu'en matière d'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux. Or un tel contrôle est très souhaitable en raison des problèmes d'interprétation qui se posent aux redevables (2) ; il serait, jusqu'à un certain degré, préventif et éviterait partiellement les redressements massifs que provoquent actuellement les vérifications comptables, redressements massifs qui font un très mauvais effet psychologique sur des redevables de bonne foi. Ces derniers se trouveraient d'ailleurs, comme actuellement en matière d'impôts directs, à l'abri la toute pénalité dans tous les cas où les services administratifs seraient à même de puiser dans les déclarations souscrites par le redevable, tous éléments de nature à provoquer le redressement.

D'autre part, les heures de travail récupérées par l'Administration du fait de la réforme pourraient être consacrées en partie au développement de la collaboration entre le fisc et les assujettis, telle qu'elle est préconisée par M. Laure, dans le cadre d'une véritable politique de « relations humaines » (*Traité de politique fiscale*, p. 395).

Ainsi, le nouvel impôt améliorerait sans aucun doute les rapports entre l'Administration et les contribuables.

***

Comme l'a souligné M. le Professeur Reynaud (3), *l'étude psychologique montre l'importance de la simplification fiscale.* « La mentalité des entrepreneurs dynamiques permet de considérer en fait que l'impôt simple permet, jusqu'à un certain point, d'accepter l'impôt lourd. La production n'est pas freinée seulement par le poids direct de l'impôt, mais par sa complication. La « lourdeur administrative » s'ajoute à l'importance réelle du prélèvement ». Selon les sondages dont fait état l'article de M. Reynaud, « le problème administratif de l'organisation est signalé comme le plus important par un grand nombre d'affaires de plus de 1.000 salariés. En matière fiscale, cette préoccupation administrative aboutit à demander

(1) Contrôle ne nécessitant pas le déplacement du contrôleur. Dans cet ordre d'idées, on a écrit avec beaucoup de pertinence, à propos de la T.V.A. actuelle, qu'il était « insensé de confier aux redevables le soin d'établir le décompte d'un impôt dont les règles d'assiette sont extrêmement complexes » (F. Prigent, *La taxe unique sur le chiffre d'affaires*, Sirey, 1956, p. 93).

(2) Lorsque le fisc a affaire à un redevable de mauvaise foi, le système actuel présente bien des dangers « Le calcul de la T.V.A. représente une opération extra-comptable. En d'autres termes, le redevable peut, à ce titre, établir des déclarations frauduleuses tout en présentant une comptabilité générale juste... Seul un long travail matériel permet de déjouer ces manœuvres, alors que des méthodes plus nombreuses, et aussi plus agréables, permettent de découvrir celles ayant une incidence sur le bilan de l'entreprise » (F. Prigent, *La taxe unique sur le chiffre d'affaires*, Sirey, 1956, p. 114).

(3) P.-L. Reynaud, « La pression fiscale psychologique et le dynamisme des producteurs », *Finanzarchiv*, Neue Folge, vol. 19, fasc. 13, p. 397.

une simplification de la fiscalité qui allégerait le travail des bureaux. Cette exigence de simplification est si marquée dans certains cas qu'elle passe avant le problème de l'allègement fiscal. Dans les grosses entreprises, on rencontre fréquemment des dirigeants qui accepteraient de payer des taux élevés à condition que les contributions soient simples et clairement établies ».

Enfin, dans le même article, nous lisons que c'est surtout l'aspect *de la présentation et de la simplification* (1) de l'impôt qui offre aujourd'hui des possibilités d'amélioration si l'on veut diminuer la pression fiscale psychologique.

L'impôt sur la valeur ajoutée serait, à notre avis, un impôt plus simple que la T.V.A. Mais, n'est-ce pas, en raison même de sa présentation simplifiée que vont surgir de nouveaux inconvénients et en particulier des inconvénients d'ordre psychologique ?

Sous-Section III. — Les inconvénients de l'impôt sur la valeur ajoutée

Les éléments de technique fiscale dégagés plus haut ne nous ont pas fait rencontrer d'obstacle majeur. En fait, les principales objections que l'on pourrait formuler sont d'ordre économique et psychologique.

A. — *Objections d'ordre économique*

Ces objections se rattachent précisément aux avantages déterminants inhérents à la T.V.A. actuelle : avantages sur le plan du commerce extérieur et de la modernisation de notre économie.

1° *Les exportations.*

Dans le cadre du système envisagé — qui comporterait, nous le rappelons, un taux unique d'imposition — il serait nécessaire, en principe, d'autoriser l'imputation du montant des exportations sur la valeur ajoutée globale de l'exportateur, déterminée dans les conditions de droit commun.

Le montant des exportations comprend en effet :

— d'une part, la valeur ajoutée afférente à ces dernières et qu'il s'agit d'exonérer au stade de l'exportateur ;

(1) Sur l'importance de la simplification en ce qui concerne l'acceptation, par les redevables, de leur devoir fiscal, voir également LAUFENBURGER, *Théorie économique et psychologique des finances publiques*, Sirey, 1956, p. 283. Sur l'importance des simplifications fiscales et de l'information adéquate des redevables, voir aussi F. MEISEL et W. GERLOFF, « Steuertechnik », *Handbuch der Finanzwissenschaft* de GERLOFF et NEUMARK, t. II, p. 386. Rappr. H. BROCHIER et P. TABATONI, *Economie financière*, P.U.F., 1959. p. 244.

— d'autre part, les éléments déjà imposés aux stades précédents et dont l'imposition est remise en cause du fait de l'exportation (1).

L'exportateur aurait droit à un remboursement d'impôt sur la valeur ajoutée au cas où l'imputation donnerait naissance à un solde négatif.

La déduction et le remboursement éventuel dont bénéficierait l'exportateur seraient calculés par ce dernier. L'impôt exigible et les acomptes auquel il donnerait lieu se trouveraient réduits à due concurrence.

Mais, dans le cadre du nouveau système, l'exonération des exportations apparaîtrait non plus comme une exonérations d'impôt indirect, mais comme un dégrèvement d'impôts directs, ce qui lui vaudrait sans doute d'être considéré avec plus de méfiance par les Etats étrangers (2). Cet obstacle ne nous paraît pas insurmontable. Il est de fait que les dégrèvements à l'exportation revêtent de multiples formes selon les pays (3). Pour ce qui est plus particulièrement, de la Communauté Economique Européenne, l'article 96 du Traité de Rome prévoit que « les produits exportés ne peuvent bénéficier d'aucune ristourne d'impositions intérieures supérieure aux impositions (4) dont ils ont été frappés directement ou indirectement ». Mais le système envisagé, qui ne serait qu'une modalité nouvelle de la T.V.A. actuellement appliquée, pourrait être présenté de manière à n'appeler aucune critique sous ce rapport.

2° *Les investissements.*

Le système actuel procure aux intéressés, par la déduction immédiate de l'impôt ayant grevé les investissements, un avantage appréciable de trésorerie. Au contraire, dans le système de l'impôt sur la valeur ajoutée, la déduction se ferait par voie d'amortissements et se trouverait donc étalée sur la durée de la période d'amortissement.

En d'autres termes, au moment de l'acquisition des investissements les redevables décaisseraient la totalité de l'impôt compris dans le prix de ces investissements ; ils feraient donc en quelque sorte l'avance de cet impôt et ne récupéreraient les sommes ainsi avancées qu'au fur et à mesure de l'amortissement des immobilisations correspondantes. Le nouveau sys-

(1) Nous faisons abstraction à cet égard du cas des éléments exonérés (produits agricoles notamment). Pour ces derniers, on pourrait, semble-t-il, soit appliquer — comme suggéré plus haut — le principe « exonération vaut paiement » soit, pour des raisons tenant aux relations internationales, les inclure dans la valeur ajoutée imposable du premier transformateur (avec, le cas échéant, application d'un abattement forfaitaire destiné à tenir compte de l'utilisation, par l'agriculteur, de produits déjà imposés : engrais, etc...).

(2) Pour faire admettre les remboursements portant sur la T.V.A., on est en effet amené à mettre en relief le caractère de taxe sur le chiffre d'affaires de cet impôt (cf. G. Vedel, « Vue générale sur le système fiscal français », *Revue La fiscalité du Marché Commun*, 1962, p. 35, n° 2). En fait, ce qui importe dans ce domaine c'est la notion d'impôt sur la dépense, à soustraire au « pays d'origine ». Mais l'impôt sur la valeur ajoutée resterait, précisément, par son incidence, un impôt sur la dépense. Nous le montrerons plus loin.

(3) Voir notamment à ce sujet : J.-C. Seche, « Les mesures d'encouragement à l'exportation, *Revue de Science financière*, 1962, n° 2, p. 310.

(4) Comme nous le verrons dans la IV^e Partie, cette disposition (qui correspond en substance à l'accord du G.A.T.T.), semble viser les impôts indirects.

tème, apparaissant ainsi moins avantageux que le précédent, n'aurait-il pas pour effet de freiner dans une certaine mesure la modernisation des entreprises ? Nous ne pensons pas que cette objection soit déterminante (1). Certes, il ne faut pas sous-estimer l'effet psychologique de la déduction immédiate, qui équivaut pratiquement à une baisse de prix des investissements (2). Mais il faut noter en premier lieu que la récupération de l'impôt se trouverait accélérée par le jeu de l'amortissement dégressif (3).

Par ailleurs. il serait peut-être possible de compenser l'application du nouveau système par une application encore plus libérale dudit système d'amortissement et par certains assouplissements en matière de crédit à l'équipement (4).

Ces mesures ne sont sans doute pas équivalentes, par leur effet psychologique, à la mesure simple et frappante que constitue la déduction immédiate de l'impôt. Mais on peut se demander si la nouvelle présentation de l'impôt, par elle-même, ne ferait pas ressortir — encore mieux que le système actuel — les avantages d'une mécanisation poussée des entreprises. Cette dernière considération se rattache étroitement aux effets psychologiques du nouvel impôt ; nous allons donc étudier, en même temps que ces derniers, les réserves qu'elle est susceptible d'appeler.

B. — *Objections d'ordre psychologique*

La pression fiscale psychologique joue, en matière financière, un rôle considérable. Dans de nombreux cas et surtout pour les petites et moyennes entreprises, la sensibilité psychologique à l'impôt joue un rôle plus déterminant que la charge fiscale réelle.

C'est donc, puisqu'il s'agit dans le système envisagé autant que de simplifier la technique de l'impôt, de modifier la présentation de ce dernier, aux conséquences psychologiques de ces modifications qu'il convient de s'attacher essentiellement pour déterminer si elles sont viables ou non. Cela nous paraît particulièrement valable dans un pays comme le nôtre, où la résistance à l'impôt est particulièrement forte.

Nous devons beaucoup, dans tout ce qui va suivre, aux travaux de M. le Professeur Reynaud et notamment à ses articles :

— « La psychologie du contribuable devant l'impôt », *Revue de Science et de Législation financières*, 1947, p. 394 et 1948, p. 276,

— « La pression fiscale psychologique et le dynamisme des producteurs », *Finanzarchiv*, Neue Folge, Vol. 19, Fasc. 3, p. 382, auxquels nous aurons souvent à référer.

(1) Du moins si la réforme n'est pas opérée à « contre-courant » de la conjoncture en matière d'investissements.

(2) « baisse » dont les fournisseurs des équipements se servent en pratique comme d'un argument de vente.

(3) Sur la restauration, par l'amortissement, de l'incitation à investir, on pourra consulter notamment : G. Rullière, « Capitalisation de l'impôt et théorie de l'investissement », *Revue de Science financière*, 1963, n° 1, p. 86.

(4) Sur la substituabilité éventuelle des dégrèvements fiscaux et du crédit à l'équipement, voir : P. Dieterlen, *L'investissement*, M. Rivière et Cie, Paris, 1957 (Collection « Bilans de la connaissance économique »).

M. Reynaud met en relief en particulier l'importance de l'image que le contribuable se fait de l'impôt.

« Les observations montrent ... que le contribuable n'apprécie pas avec exactitude la charge « mathématique » de l'impôt. Il l'amplifie souvent, parfois la minimise, il en déforme aussi la portée. *C'est l'image qu'il se fera de l'impôt qui déterminera sa réaction...* ».

On peut définir (1) la pression fiscale psychologique (2) « en disant qu'elle est l'opinion du contribuable sur l'importance de son sacrifice fiscal. *Le mot opinion* (3) *indique bien que le jugement n'intervient pas toujours ici* et que des impressions plus ou moins sommaires s'y substituent fréquemment » (4). Cela équivaut, pour ce qui nous occupe ici, à un conseil de prudence. Prudence qui s'impose d'autant plus qu'il ne faut pas surestimer le degré de rationalité des milieux intéressés. On courrait certainement à l'échec en voulant édifier un impôt dépassant le niveau mental du contribuable chargé de l'appliquer.

Cela est d'autant plus important à noter que « *le contribuable irrationnel* est sous l'influence des conditions de présentation de l'impôt. C'est l'apparence qu'offre la contribution et non la réalité de son prélèvement qui détermine la pression psychologique » (5).

N'envisageons par conséquent pas la modification d'un impôt aussi important que la T.V.A. sans nous préoccuper au premier chef des effets psychologiques des modifications envisagées.

Ces effets seront :

— d'une part, ceux de l'impôt sur la valeur ajoutée pris en lui-même,

— d'autre part, ceux, transitoires, du passage de la T.V.A. à l'impôt envisagé.

Ces deux sortes d'effets peuvent d'ailleurs être cumulatifs dans la première période d'application du nouvel impôt.

I. — *Effets psychologiques de l'impôt sur la valeur ajoutée.*

Le nouvel impôt se présentant sous une forme très différente de la T.V.A., il est certain que ses effets psychologiques ne seront pas les mêmes que ceux de cette dernière.

(1) Comme l'écrit, par ailleurs M. Reynaud : « La pression fiscale psychologique ou subjective doit être distinguée de la pression fiscale mathématique ou objective. La première traduit l'impression psychologique produite par l'impôt sur le contribuable, La seconde se déduit d'un calcul consistant à estimer l'importance du prélèvement fiscal par rapport au revenu » (*Revue de Science et de Législation financières*, 1947, p. 394).

(2) Sur la pression fiscale psychologique, voir également : P.-L. Reynaud, « La psychologie du contribuable devant l'impôt », *Revue de Science et de Législation financières*, 1947, p. 394-G. Schmölders, *Das Irrationale in der öffentlichen Finanzwirtschaft*, Rowohlt, Hambourg, 1960, p. 80 et s. ; H. Brochier et P. Tabatoni, *Economie financière*, P.U.F., 1959, p. 243 et s.

(3) Dans l'article « La psychologie du contribuable... » (*Revue de Science et de Législation financières*, 1947), M. Reynaud met l'accent sur l'intérêt qu'il y a, pour les études financières, à faire état des recherches effectuées dans le domaine des opinions. Voir notamment à cet égard J. Stoetzel, *Théorie des opinions*, P.U.F., 1943.

(4) *Finanzarchiv*, art. P.-L. Reynaud, précité.

(5) P.-L. Reynaud, *La psychologie du contribuable...* précité.

En fait, ces effets se rattacheront à trois ordres d'idées :

1° l'impôt étant établi directement sur l'assiette réelle, les contribuables prendraient plus nettement conscience de cette assiette ;

2° l'impôt se rapprochant de l'impôt sur les B.I.C., il pourrait y avoir fusion mentale des deux impôts ;

3° l'impôt, par sa structure, risquerait d'apparaître, plus encore que la T.V.A. actuelle, comme un impôt sur l'entreprise plutôt que comme un impôt sur les affaires ; le problème de la répercussion se présenterait, de ce fait, sous un jour nouveau sur le plan psychologique.

1° *Assiette réelle explicitée.*

L'impôt sur la valeur ajoutée, à la différence de la T.V.A., serait établi directement sur des éléments qui, tout en constituant l'assiette réelle de la taxe actuelle, ne sont pas explicitement dégagés pour le calcul de cette dernière. Les éléments imposables seraient donc mis brutalement en lumière. Il se produirait ainsi un phénomène du même genre que celui engendré, en 1948, par la réforme de la taxe à la production. L'éblouissement mental disparaissant, les contribuables désavantagés par le principe même d'une imposition de la valeur ajoutée prendraient beaucoup plus nettement conscience de ce désavantage. La principale question qui se pose à cet égard est la suivante : les salaires constituant un élément essentiel de l'assiette réelle de la T.V.A., les entreprises dites « de main-d'œuvre », c'est-à-dire celles appartenant aux branches dans lesquelles une mécanisation très poussée n'est pas possible, ne seraient-elles pas amenées à demander que soit remis en cause le principe même de l'imposition de la valeur ajoutée ?

Pour se rendre compte du poids de la T.V.A. sur les salaires, il suffit de rappeler que cet impôt, dont le taux réel (1) de droit commun est de 25% s'ajoute au versement forfaitaire de 5% (institué en 1948 en remplacement de l'impôt perçu par voie de retenue à la source sur les traitements et salaires) et à des cotisations sociales dont le taux global, dans le cas le plus favorable à l'employeur, avoisine 30%.

Les conséquences de l'imposition des frais de main-d'œuvre sont mis en relief par un exemple que nous empruntons à la *Revue des Contributions indirectes* (2) : « Soit deux entreprises mettant en œuvre l'une et l'autre chacune 20.000 F de matières premières. La première est dirigée par un petit fabricant travaillant seul et dont le chiffre d'affaires provenant de la main-d'œuvre est égal à 20.000 F, ce qui représente la presque totalité de la « valeur ajoutée » aux produits mis en œuvre par ce redevable. Pour la seconde entreprise et en raison de la nature des matériaux utilisés et de la profession exercée, le fabricant qui tire 20.000 F de son travail ne peut à lui seul accomplir tous les travaux de main-d'œuvre et s'assure le concours d'un ouvrier qui procure à l'entreprise un chiffre d'affaires complémentaire de main-d'œuvre égal à 15.000 F, ce qui porte

(1) C'est-à-dire le taux applicable à des éléments hors taxe.
(2) Mai 1963, p. 277 : « La décote des petits redevables ».

la valeur ajoutée totale à 35.000 F. On s'aperçoit ainsi que pour ces deux entreprises ayant une rentabilité économique à peu près identique, la valeur ajoutée est pour la seconde :

$$\frac{35.000}{20.000} = 1{,}75 \text{ fois plus élevée que pour la première.}$$

Bien que motivé par une inspiration différente de la nôtre (1), cet exemple ... n'en montre pas moins que des distorsions peuvent provenir de l'imposition des frais de main-d'œuvre par le biais de leur inclusion dans l'assiette réelle de la T.V.A.

Ces distorsions ont d'ailleurs été aggravées par les augmentations successives du taux de la T.V.A. (2).

Certes, cet aspect de la T.V.A. est connu et a motivé, dès 1954 (3), un correctif en faveur de certaines industries de main-d'œuvre (réfaction portée, pour les ventes au détail, aux trois quarts du pourcentage de bénéfice brut). Mais ce correctif a pu être limité à des secteurs d'activité très particuliers (haute-couture notamment).

On sait, d'autre part, que l'effet de distorsion fut contesté, en son temps, par d'excellents auteurs qui émirent des arguments non négligeables.

On connaît, en particulier, la démonstration de M. Lauré (4) selon laquelle un impôt établi sur la dépense de main-d'œuvre et de personnel serait neutre, en raison du fait que les prix varient, *ceteris paribus*, dans la même proportion que les salaires et que les entreprises qui font d'importants investissements supportent indirectement les salaires et charges sociales qui sont inclus dans le prix des biens de production. En d'autres termes, « si du fait de l'institution d'un impôt sur les salaires, le coût de la main-d'œuvre a augmenté d'un certain pourcentage, il en est de même du coût d'utilisation des machines. L'institution d'un impôt sur les salaires n'encourage donc, pas plus qu'elle ne décourage, la substitution des machines à la main-d'œuvre » (5).

La thèse de M. Laure, basée notamment sur la considération que « le prix de tout objet ou prestation de services a, toutes choses égales par ailleurs, une équivalence fixe en temps de travail » (6), a été, à juste titre semble-t-il, qualifiée de « trop absolue » (7).

(1) Il s'agissait de montrer que le montant de la valeur ajoutée ne constituait pas un critère satisfaisant pour l'institution d'une décote en faveur des petits redevables.

(2) Voir à cet égard : G. Egret, « La T.V.A. française », p. 25 et « L'éclatement de la T.V.A. », *Cahiers fiscaux du Patronat français*, 1955, n° 11, p. 11.

(3) Il est intéressant à noter que lorsqu'il fut question — comme nous le verrons dans la IV^e Partie — d'introduire un impôt sur la valeur ajoutée au Japon, les redevables demandèrent qu'un taux réduit fût appliqué à la fraction de la taxe correspondant à un impôt sur les salaires (M. Kimura, « Un projet inachevé : La taxe sur la valeur ajoutée au Japon », *Revue de Science financière*, 1956, n° 4, p. 598 et Hanya Ito, « Theorie und Technik der Nettoumsatzsteuer in Japan », *Finanzarchiv*, vol. 15, fas. 3, p. 447).

(4) *La taxe sur la valeur ajoutée*, Sirey, 1953, p. 27 et s. et *Traité de politique fiscale*, P.U.F., 1956, p. 88 et s. et p. 115. Voir aussi L. Mehl, *Science et technique fiscales*, P.U.F., 1959, p. 284 et s. et C. Campet, *Le régime fiscal du chiffre d'affaires et son incidence sur la productivité*, O.E.C.E., Paris, 1957, p. 62 et s.

(5) M. Laure, *La taxe sur la valeur ajoutée*, Sirey, 1953, p. 41.

(6) *La taxe sur la valeur ajoutée*, Sirey, 1953, p. 32.

(7) H. Laufenburger, dans la préface à l'ouvrage précité.

Il nous paraît préférable de retenir une vue moins mécaniste des choses, c'est-à-dire d'admettre qu' « un impôt sur la main-d'œuvre se diffuse dans l'ensemble de l'économie» (1), mais que des distorsions, d'ailleurs difficiles à localiser, ne sont pas entièrement exclues.

Une autre théorie voudrait que l'entreprise de main-d'œuvre ne fût pas sensible à la charge découlant d'une taxe sur la valeur ajoutée, dès lors que cette taxe est transférée en avant (2). A l'encontre de cette thèse, on a fait remarquer que la répercussion de l'impôt ne peut constituer un correctif à cet égard, car elle ne peut être considérée comme étant une règle absolue (3).

Mais revenons au problème qui est le nôtre, à savoir celui des effets psychologiques d'une imposition directe de la valeur ajoutée. Les lois économiques sont en effet une chose et les réactions des intéressés — qui, comme nous l'avons vu, sont rarement pleinement rationnelles — en sont une autre. Il est en effet probable que ces derniers ne seront que modérément perméables à l'argumentation — d'ailleurs très savante — de M. Lauré, mais détermineront très largement leur attitude en fonction des apparences.

On peut dès lors prévoir deux sortes de réactions :

— D'une part, les entreprises ayant proportionnellement plus de salaires que d'autres dans leur valeur ajoutée seraient amenées à solliciter, très énergiquement, que des correctifs fussent apportés à leur situation (ce qui, si satisfaction leur était donnée, compliquerait sensiblement le système) (4). Cette attitude serait, plus particulièrement, celle des entreprises non dynamiques, mais aussi celle des redevables qui sont, *par nature*, entreprises de main-d'œuvre. Nous pensons, ici, en particulier aux entrepreneurs de bâtiment et de travaux publics dont la situation à l'égard du nouvel impôt serait très délicate à régler (un équivalent à la réfaction dont ils bénéficient actuellement devrait sans doute être recherché, du moins si le taux de l'impôt sur la valeur ajoutée dépasse sensiblement le taux effectif actuellement applicable à cette branche d'activité).

(1) G. Vedel, « Vue générale sur le système fiscal français », *Revue La fiscalité du Marché Commun*, 1962, n° 2, p. 35. Cf. également : J.-F. Due, « Les variantes de l'impôt sur le chiffre d'affaires », *Revue de Science et de Législation financières*, 1955, p. 496.

(2) K. Kleinjohann, *Die Ertragsfähigkeit der Umsatzsteuer*, Duncker et Humblot, Berlin 1954, p. 86. Cet auteur ajoute cependant que des considérations psychologiques peuvent être de nature à nuancer son point de vue.

(3) Hanya Ito, « Theorie und Technik der Nettoumsatzsteuer in Japan », *Finanzarchiv*, vol. 15, fasc. 3, p. 447.

(4) On pourrait concevoir, par exemple, que certains secteurs d'activité bénéficient, sur les salaires à inclure dans le décompte de la valeur ajoutée, d'un abattement fixé en pourcentage. Mais il est certain que cet abattement devrait, pour que le système reste viable, être limité à des secteurs d'activité très particuliers, de la nature de ceux bénéficiant actuellement pour leurs ventes au détail de l'abattement des trois quarts du pourcentage de bénéfice brut. Une mesure de ce genre, serait, d'ailleurs, difficile à appliquer aux entreprises à activités multiples. On notera, dans cet ordre d'idées, que des correctifs de ce genre sont sollicités même dans le cadre de la T.V.A. actuelle ; c'est ainsi qu'il a été demandé notamment que les charges sociales soient admises au nombre des éléments ouvrant droit à déduction (cf. G. Egret, *La T.V.A. française*, p. 25).

— D'autre part, le nouvel impôt pousserait sans doute davantage à la mécanisation des entreprises que ne le fait l'actuelle T.V.A. (1), ce qui, à notre avis, n'est d'ailleurs pas un inconvénient et serait de nature à compenser, le cas échéant, l'effet de frein découlant du fait que le coût des investissements ne serait déductible que par voie d'amortissements.

Cette deuxième attitude serait, plus particulièrement, celle des entreprises dynamiques.

Il n'est d'ailleurs pas exclu que la prise de conscience de la charge subie par les salaires soit de nature à exercer un certain effet stimulant sur le progrès technique, sur les inventions (2), encore qu'il ne faille, bien entendu, pas exagérer la portée de cet effet.

2° *Fusion mentale avec l'impôt sur les bénéfices.*

L'impôt sur la valeur ajoutée comporterait probablement une pression fiscale psychologique plus forte que la T.V.A. en raison du fait qu'ayant une assiette dérivée de celle de l'impôt sur les bénéfices, il courrait le risque d'être assimilé à ce dernier par les redevables non-rationnels qui, par conséquent, seraient tentés de se référer, dans leur appréciation du poids de l'impôt, à un taux global, somme de ceux de l'impôt sur la valeur ajoutée et de l'impôt sur les bénéfices (3).

Or on considère en général que pour éviter les taux trop élevés, source d'évasion fiscale accrue, il est bon de multiplier les types et catégories d'impôts (4).

Certes, cet inconvénient n'est pas sans remède : la valeur ajoutée étant très différente du bénéfice, il serait sans doute possible d'entreprendre un effort d'éducation et notamment d' « améliorer l'information du rede-

(1) Quelle est à cet égard la psychologie des intéressés ? Ils sont d'avis, semble-t-il, que « les règles concernant les salaires ou les charges sociales ou la fiscalité peuvent modifier les techniques de direction. Il est, par exemple, plus ou moins rentable, à un moment donné, de pousser l'automation » (Congrès du Comité International de l'Organisation Scientifique, New York, 1963. Cf. *Revue Entreprise* du 26 oct. 1963, p. 45 : « Les principes du management sont-ils universels ? »).

(2) Sur la possibilité d'une amélioration de l'efficience technique des moyens de production, des procédés de fabrication, due à la pression fiscale, voir notamment : H. Krier, *La charge des impôts sur l'économie* (Théorie de la pression fiscale), Librairie générale de droit et de jurisprudence, 1944, p. 161.

(3) Il n'est pas sans intérêt de signaler que le rapprochement est déjà fait par certains esprits en ce qui concerne la T.V.A. actuelle. Ainsi, on pouvait lire dans *Finance* du 23 mai 1963 : « Aux Etats-Unis, l'impôt sur les sociétés est perçu au taux de 52 % ... mais la T.V.A. n'y existe pas ».

(4) Cf. notamment P.-L. Reynaud, *Economie politique et psychologique expérimentale*, Librairie générale de droit et de jurisprudence, 1946, p. 82 : « Si la formule de l'impôt unique est rejetée par tous nos théoriciens actuels des finances, c'est qu'ils comprennent bien que le chiffre total de l'impôt, s'il était présenté de façon claire et simple, provoquerait chez le contribuable une violente réaction de refus » (réaction parente de cette « innibition à l'impulsion vers l'achat » que décrit M. Reynaud à la p. 77 de l'ouvrage précité) ; « tel individu qui paye facilement le tiers de son revenu sous forme d'impôts successifs et divers ferait son possible pour éviter cette charge si elle lui était imposée en une seule fois par le même avertissement : la fraude, l'évasion fiscale en seraient considérablement multipliées ».

Voir également : C. L. Harris, « Les critères distinctifs d'un bon impôt », *Revue de Science financière*, 1957, p. 187.

vable en mettant les textes réellement à sa portée» (P. L. Reynaud, article précité dans *Finanzarchiv*) (1) de manière à ce que celui-ci comprenne bien, d'une part, qu'il s'agit d'un impôt distinct qui prend la place de la T.V.A. et, d'autre part, soit à même d'apprécier toute la portée de la simplification résultant du nouveau régime. Tous les procédés de « relations publiques » pourraient être mis en œuvre à cet égard. Des formulaires très clairs pourraient faciliter la compréhension de l'intérêt du nouveau système. Ils pourraient être appuyés d'une brochure explicative récapitulant les opérations qui étaient nécessaires pour établir la T.V.A. et faisant ressortir, en regard, la simplicité du nouveau régime (2). La formule de déclaration pourrait, au surplus, distinguer très nettement la rubrique « Impôt sur la valeur ajoutée « de la rubrique « Impôt sur les bénéfices », de manière à bien marquer qu'il s'agit de deux impôts totalement différents.

Ainsi, le rapprochement des deux impositions, dans l'esprit des redevables, pourrait être évité dans une certaine mesure. Mais ce rapprochement n'est, il faut le reconnaître, pas le seul facteur susceptible d'aggraver la pression fiscale psychologique. Celle-ci se trouverait également modifiée par l'aspect nouveau que revêtirait, dans le système de l'impôt sur la valeur ajoutée, le problème de l'incidence de l'impôt.

3° *Incidence et répercussion.*

Le problème de l'incidence a, pour le sujet qui nous occupe — comme en toute matière fiscale — une importance capitale. En effet, c'est par son incidence que l'impôt sur la valeur ajoutée acquerra son véritable caractère. Si cet impôt n'était pas transféré, il ne s'agirait plus d'un impôt sur la dépense (3) mais d'un impôt sur l'entreprise, qui serait difficilement viable, étant détaché de tout critère de rentabilité.

En fait, ce problème est étroitement lié à celui des effets psychologiques de l'impôt, car il est évident que les réactions des intéressés seraient hostiles à l'impôt sur la valeur ajoutée dans la mesure même où ils n'auraient pas conscience de le transférer.

Etudiant le problème de la substitution d'un impôt direct sur la valeur ajoutée à la T.V.A. actuelle, nous n'aurons pas à reprendre tous les aspects

(1) Sur l'importance de l'information du contribuable, voir également : P.-L. Reynaud, « La psychologie du contribuable devant l'impôt », *Revue de Science et de Législation financières*, 1948, p. 276 et, du même auteur, *La psychologie économique*, Collection « Que sais-je ? », P.U.F., 1964, p. 118 et s.

(2) Sur la nécessité et les modalités d'une œuvre de « relations publiques » dans les rapports entre le fisc et les contribuables, voir également L. Mehl, *Science et technique fiscales*, t. I, p. 337.

(3) La nécessité d'assurer le transfert d'un impôt sur la dépense a été mise en relief notamment par : G. Schmölders, « Die Umsatzsteuern », *Handbuch der Finanzwissenschaft* de Gerloff et Neumark, t. II, p. 568 et 588 ; — C. Campet, *Le régime fiscal du chiffre d'affaires et son incidence sur la productivité*, O.E.C.E., Paris, 1957, p. 263 ; J.-F. Due, « Les variantes de l'impôt sur le chiffre d'affaires », *Revue de Science et de Législation financières*, 1955, p. 500 ; — K. Kleinjohann, *Die Ertragsfähigkeit der Umsatzsteuer*, Dunker et Humblot, Berlin, 1954, p. 48 ; cet auteur insiste (*op. cit.*, p. 65) sur le fait que le rendement de l'impôt sur la dépense est lié à sa transférabilité.

de la théorie de l'incidence et de la répercussion (1) ; nous nous bornerons à une étude différentielle dans laquelle il s'agira de mettre en lumière les implications, au regard de l'incidence, des modifications envisagées.

Nous étudierons d'abord les éléments qui sont de nature à influer *ceteris paribus* sur la répercussion de l'impôt sur la valeur ajoutée. Cet impôt se rapprochant sur certains points de l'impôt sur les sociétés, nous ferons ensuite le rapprochement de ces deux impôts sur le plan de l'incidence. Enfin, nous dégagerons les caractéristiques de la répercussion de l'impôt sur la valeur ajoutée, comparée à celle de la T.V.A. actuelle.

1) *Eléments de nature à influer « ceteris paribus » sur la répercussion de l'impôt sur la valeur ajoutée.*

La translation est d'autant plus facile *ceteris paribus* (2) qu'il y a un lien net entre l'impôt et une transaction et que les conditions dans lesquelles le contribuable est frappé par l'impôt — et notamment le montant de la dette fiscale — sont plus claires, plus nettes dans l'esprit de ce dernier. Tout ce qui rend le calcul de l'impôt plus malaisé, qui en retarde la perception entrave la répercussion (3). On considère en général, à cet égard, que la perception d'un impôt par acomptes provisionnels rend sa translation plus facile (4).

En fait, l'expérience montre que les contribuables rationnellement organisés ont tendance à remédier à ces entraves à la répercussion par un calcul détaillé de prix de revient. Quant aux autres, ils pratiquent fréquemment — parfois sans en prendre pleinement conscience (5) — une translation approximative (6) et susceptible de ce fait de devenir, au moins partiellement, parasitaire.

(1) Pour une étude d'ensemble des phénomènes d'incidence et de répercussion, on pourra consulter notamment ; P. Tabatoni, *Etude théorique de la translation et de l'incidence des impôts*, Thèse sciences économiques, Aix-Marseille, 1950, ronéotypée ; H. Brochier et P. Tabatoni, *Economie financière*, P.U.F., 1959, p. 261 et s. ; C. Campet, *Incidence et répercussion de l'impôt*, Thèse Droit Bordeaux 1953, ronéotypée (on trouvera p. 8 et s. de cet ouvrage un très bon historique des théories de l'incidence). C. Cosciani, *Istituzioni di scienza delle finanze*, U,T.E.T., Turin, 1961, p. 305 et s. ; L. Mehl, *Science et technique fiscales*, t. I, p. 235 et s.

(2) Les facteurs que nous supposerons inchangés sont tous ceux qui sont étrangers à l'impôt lui-même et notamment les conditions de répercussion inhérentes à la conjoncture. Sur ces dernières, voir notamment : P. Tabatoni, *op. cit.*, p. 179 et s. ; H. Krier, *La charge des impôts sur l'économie* (Théorie de la pression fiscale), Librairie générale de droit et de jurisprudence, 1944, p. 174 et s. ; C. Cosciani, *Istituzioni di scienza delle finanze*, U.T.E.T., Turin, 1961, p. 322 et s.

(3) J. Marchal, *Cours*, 1948-1949, éd. « Les Cours de Droit », p. 303 et s. ; B. Nogaro, *Problèmes contemporains de finances publiques*, Domat-Montchrestien, 1940, 1re Partie, p. 91 et s., cités par P. Tabatoni, *op. cit.*, p. 176.

(4) Cf. notamment : H. Laufenburger, *Théorie économique et psychologique des finances publiques*, Sirey, 1956, p. 160.

(5) Sur les degrés dans la conscience d'une tendance, voir P. Guillaume, *Manuel de psychologie*, P.U.F., 1960, p. 47.

(6) Ainsi que le démontrent les hausses de prix provoquées par certains impôts dont le contribuable n'est pas encore à même de connaître le montant. Exemple : le prélèvement exceptionnel de lutte contre l'inflation (1948). « Dès le vote à l'Assemblée et avant toute émission des rôles, en quelques jours on constate une augmentation brusque et notable des prix : les contribuables transféraient ainsi immédiatement un impôt sur les bénéfices... malgré les affirmations des théoriciens ... et celles du ministre des Finances au Parlement » (P. Tabatoni, *op. cit.*, p. 181).

Le calcul des prix de revient joue un rôle très important en matière de répercussion des impôts. Il constitue en quelque sorte le véhicule de cette dernière. L'industriel qui calcule exactement son prix de revient « voit clairement la charge qui résulte pour lui d'une nouvelle contribution ; cette clarté même constitue un stimulant à la récupération. Faute d'image concrète et chiffrée, l'élan psychologique manque. La clarté dans les effets de l'impôt pousse donc directement à la répercussion » (1).

Il semble, en effet, que, pour autant que l'état du marché — et notamment les rapports de force vendeur-acheteur — le leur permettent, les chefs d'entreprise aient tendance à suivre un prix « normal » leur donnant un « profit satisfaisant ». L'incorporation d'un impôt au prix de revient du produit permet donc de conclure à l'existence d'une tendance très marquée à la répercussion dudit impôt, puisque l'entrepreneur s'efforcera, dans la mesure du possible, de conserver son revenu prévu en agissant sur les diverses variables qui conditionnent ce revenu (2).

Le principe du prix normal sera appliqué plus ou moins rigoureusement en considération de l'élasticité de la demande, appréciée plus ou moins empiriquement par l'intéressé (3).

Il n'en constitue pas moins une donnée fondamentale qui a amené les auteurs à reconsidérer le problème de l'incidence d'un impôt sur les bénéfices, auquel nous allons consacrer quelques développements, puisque c'est sur un tel impôt que nous avons envisagé de greffer l'impôt sur la valeur ajoutée.

2) *Incidence d'un impôt sur les bénéfices.*

Dans son état le plus récent, la doctrine relative à l'incidence des impôts rejette (4) la thèse traditionnelle selon laquelle l'impôt sur les profits ne peut être transféré puisqu'il est assis sur une rente et n'affecte pas, dès lors, l'entreprise marginale. Il a été écrit fort pertinemment à cet égard : « Dans la réalité, les intéressés ne font pas ces distinctions d'école ; ils ne connaissent pour la plupart ni Ricardo, ni ses successeurs : pour

(1) P.-L. Reynaud, « La psychologie du contribuable devant l'impôt », *Revue de Science et de Législation financières*, 1947, p. 394.

(2) Cf. P. Tabatoni, *op. cit.*, p. 139 et les auteurs cités par ce dernier ; H. Brochier et P. Tabatoni, *Economie financière*, P.U.F., 1959, p. 272. Dans le même sens : W. Albers, « Preisliche Wirkungen der Besteuerung », *Finanzarchiv*, Neue Folge, vol. 16, fasc. 2, p. 249. Voir également C. Cosciani, *Istituzioni di scienza delle finanze*, U.T.E.T., Turin, 1961, p. 524 et s. (et les auteurs américains cités par celui-ci). Rappr. J. Aubert-Krier, *Gestion de l'Entreprise*, P.U.F., 1962, p. 541 et s. et l'enquête de Hall et Hitch (*Price theory and business behaviour*, Oxford Economic Papers, 1939), citée par cet auteur.

(3) P. Tabatoni, *op. cit.*, p. 142 et s. Voir aussi, sur la transformation de la nature du profit : J. Marchal, *Cours d'Economie politique*, 4e éd., Librairie de Médicis, p. 180.

(4) Cf. notamment : B. Nogaro, *Cours d'Economie Politique*, éd. Domat-Montchrestien, 4e éd., t. II, p. 284 ; P. Tabatoni, *Etude théorique de la translation et de l'incidence des impôts*, thèse S.E. Aix-Marseille, 1950, p. 147 ; C. Campet, *Incidence et répercussion de l'impôt*, thèse Droit Bordeaux, 1953, p. 59 et s. ; H. Haller, « Netto-Umsatzsteuer versus Gewinnsteuer », *Finanzarchiv*, Neue Folge, vol. 16, fasc. 2, p. 201 ; K. Kleinjohann, *Die Ertragsfähigkeit der Umsatzsteuer*, Duncker et Humblot, Berlin, 1954, p. 58. Voir également C. Cosciani, *Istituzioni di scienza delle finanze*, U.T.E.T., Turin, 1961, p. 518 et s.

eux le bénéfice est compris sous forme d'un pourcentage dans le prix... » (1). En particulier, il semble actuellement admis que l'impôt sur les sociétés (2) tend à s'intégrer pour une large part dans les prix en raison tant de son mode de perception que de son taux élevé. Certains auteurs vont très loin dans cette voie. Ainsi M. Schmölders, qui considère que l'impôt sur les sociétés est un élément du coût qui est *en principe* répercuté (3).

D'autres opinions sont plus nuancées (4). Ainsi M. Mombert, qui insiste sur le fait qu'il ne saurait s'agir que d'une « possibilité de translation dans des circonstances spécifiques » (5).

Il n'en semble pas moins possible de parler d'une tendance (6) à la répercussion de l'impôt sur les sociétés.

Aussi de nombreux auteurs ont-ils souligné que, dans la mesure où l'impôt sur les sociétés peut être répercuté dans les prix, il s'apparente à un impôt sur le chiffre d'affaires ou, tout au moins, appartient à

(1) P.-L. Reynaud, « La psychologie du contribuable devant l'impôt », *Revue de Science et de Législation financières*, 1947, p. 394. Sur la thèse classique de la non transférabilité d'un impôt sur les profits, voir notamment : C. Cosciani, *Istituzioni di scienza delle finanze*, U.T.E.T., Turin, 1961, p. 519.

(2) Pour une bibliographie sur le problème de l'incidence de l'impôt sur les sociétés, voir notamment : L. Dini, « Rassegna bibliografica in materiá di effeti economici di un' imposta sulle societá » dans l'ouvrage *Natura de effeti economici di un imposta sulle societa*, Giuffre, Milan, 1955, p. 210-217, cité par C. Cosciani, *Conséquences de la disparité des régimes fiscaux appliqués aux sociétés et autres entreprises*, O.E.C.E., Paris, 1959, p. 210-217.

(3) Notamment : G. Schmölders, « Finanzpsychologie », *Finanzarchiv*, Neue Folge, vol. 13, fasc. 1, p. 27.

Cf. H. Laufenburger, *Théorie économique et psychologique des finances publiques*, Sirey, 1956, p. 159 (« La société anonyme rejettera, dans l'hypothèse d'une demande soutenue, tout le poids de l'impôt sur les bénéfices sur le consommateur »). Voir également les auteurs américains cités par C. Cosciani, *Istituzioni di scienza delle finanze*, U.T.E.T., Turin, 1961, p. 524 et s.

(4) La thèse de M. Schmölders est notamment trouvée trop absolue par : H. Haller, « Netto-Umsatzsteuer versus Gewinnsteuer », *Finanzarchiv*, Neue Folge, vol. 16, fas. 2, p. 201 ; K. Hauser et R. Richter, « Zum Problem der Einkommensteuerüberwälzung », *Finanzarchiv*, Neue Folge, vol. 16, fas. 2, p. 258.

(5) F. Mombert, « Contribution à une étude théorique des incidences de l'impôt sur les sociétés », *Revue de Science financière*, 1962, n° 3, p. 437 (« Il importe très peu que cet impôt soit considéré dans les calculs comme frais, comme « Kosten », il faut encore pour l'entreprise la volonté et la possibilité de pratiquer une augmentation généralisée des prix permettant de rétablir le *statu quo ante* »). Cf. également M. Laure, *Traité de politique fiscale*, p. 60 et E. D. Fagan, « Impôt sur le revenu net des sociétés et prix », *Revue de Science et de Législation financières*, 1954, p. 765.

(6) En ce sens : C. Cosciani, *Conséquences de la disparité des régimes fiscaux appliqués aux sociétés et aux autres entreprises*, O.E.C.E., Paris, 1959, p. 14 et s. (« En principe, l'impôt sur les sociétés se transfère sur le consommateur. Naturellement, la translation n'est pas toujours totale, dans la mesure où son importance dépend de l'élasticité de la demande des produits obtenus (et, par conséquent, aussi de la conjoncture du marché), de l'allure de la courbe de l'offre, du rapport entre le volume des revenus imposables et le volume des affaires ou des ventes, de l'importance que les sociétés ont dans le volume de l'économie nationale et d'autres éléments plus étroitement liés à la structure de la société ») ; L. Dini, « L'impôt sur les sociétés comme instrument de politique économique », *Revue de Science financière*, 1958, n° 3, p. 491 (« La conception selon laquelle l'impôt sur les sociétés est au moins en partie transféré fait de plus en plus de chemin le transfert s'opère en période longue et en courte période, dans des marchés parfaits et dans des marchés imparfaits... »).

une catégorie intermédiaire entre les impôts directs et les impôts indirects (1).

Il semble que nous tenions là une base de départ pour aborder le problème de la répercussion de l'impôt direct sur la valeur ajoutée, car comme on l'a constaté à juste titre, l'impôt sur les sociétés « perçu sans rôle et par acomptes périodiques se rapproche » (du point de vue de l'incidence) « d'une taxe sur une fraction de la valeur ajoutée » (2).

Si, comme le pensent certains, les chances de répercussion d'un impôt direct non personnalisé sont équivalentes à celles d'un impôt sur le chiffre d'affaires, y a-t-il encore un problème d'incidence en ce qui concerne l'impôt direct sur la valeur ajoutée ? En interprétant extensivement la thèse de M. Schmölders, on serait tenté de répondre par la négative. Cet auteur(3) propose une distinction fondamentale entre les Mass-Steuern (impôt progressif sur les revenus par exemple) et les Markt-Steuern. Parmi ces derniers, qu'il considère comme essentiellement répercutables, il classe notamment l'impôt sur les sociétés, l'impôt sur le chiffre d'affaires et le Gewerbesteuer (patente ou impôt sur les professions).

Examinant les chances de répercussion d'un impôt sur le bénéfice brut — qui, soulignons-le, ne serait pas sans présenter certaines analogies avec un impôt direct sur la valeur ajoutée — le même auteur (4) considère que ces chances seraient égales à celles de l'impôt sur le chiffre d'affaires. Nous citerons également M. Mehl (5) qui considère que le fait de transformer une taxe sur le chiffre d'affaires, impôt sur les produits, en impôt direct perçu sur la base du chiffre d'affaires annuel (6) ne modifierait pas notablement les phénomènes d'incidence, surtout si le paiement par voie de rôle était précédé de versements provisionnels, mensuels ou trimestriels.

En fait, les éléments ainsi réunis, s'ils font entrevoir que les chances de répercussion d'un impôt sur la valeur ajoutée seraient sérieuses, ne permettent pas de donner une solution raisonnée au problème qui nous occupe.

L'impôt sur la valeur ajoutée est en effet un impôt intermédiaire entre l'impôt sur les sociétés et les taxes sur le chiffre d'affaires du type classique.

Il se rapproche de l'impôt sur les sociétés dans la mesure où il est perçu

(1) Cf. notamment : G. Tixier, « Les incidences de l'impôt sur le revenu des sociétés aux Etats-Unis », *Revue de Science financière*, 1959, n° 3, p. 375 ; M. Duverger, « Défense et illustration de l'impôt indirect », *Revue de Science et de Législation financières*, 1954, p. 310 ; M. Laure, *Traité de politique fiscale*, p. 318.

(2) L. Mehl, *Science et technique fiscales*, t. I, p. 244.

(3) G. Schmölders, « Um ein rationales Steuersystem », *Finanzarchiv*, Neue Folge, vol. 11, fasc. 13, p. 479.

(4) G. Schmölders, « A propos de la réforme fiscale en Allemagne. Idées et propositions », *Revue de Science et de Législation financières*, 1953, p. 631.

(5) *Science et technique fiscales*, t. I, p. 92.

(6) Tel que la « taxe spéciale sur le chiffre d'affaires » appliquée en France pendant l'entre-deux guerres (il faut souligner cependant qu'un tel impôt diffère sensiblement de l'impôt sur la valeur ajoutée puisqu'il est calculé sur la base du chiffre d'affaires et que, par conséquent, pour le répercuter, il suffit d'appliquer son taux au montant de chaque facture).

sur un élément — le bénéfice — qui ne peut être calculé exactement au moment où doit intervenir la répercussion. Il se rapproche, par contre, des taxes sur le chiffre d'affaires dans la mesure où les autres éléments de son assiette réelle peuvent être pris en compte dans un calcul poussé de prix de revient. La solution semble donc devoir être cherchée dans un rapprochement avec l'incidence des taxes sur le chiffre d'affaires et, plus particulièrement, de la T.V.A. actuelle.

3) *Répercussion d'un impôt sur la valeur ajoutée.*

« Plus l'impôt se révèle en rapport avec un échange, plus il est facile pour l'imposé de mettre l'impôt à la charge de son co-échangiste » (1). Ceci explique pourquoi les impôts sur les produits et en particulier les taxes sur le chiffre d'affaires *du type classique* sont « par excellence des impôts répercutables » (2).

« Ces taxes, *exactement connues*, sont directement liées à une transaction et, qui plus est, à une transaction de caractère commercial : le payeur n'a aucune peine à rechercher une combinaison qui lui permette de rejeter la charge fiscale sur autrui ; le législateur lui-même la met à sa portée » (3). En fait, cette caractéristique de l'impôt sur le chiffre d'affaires est très importante du point de vue psychologique. Nous trouvons ici remplie la condition de clarté de la situation, en fonction de laquelle se déterminent les attitudes. La pression fiscale psychologique est en effet beaucoup moins élevée lorsque l'impôt est aisément répercutable (4) et dégage, en quelque sorte, par sa technique, un appel à la répercussion.

Nous rejoignons ici une opinion très intéressante de M. Schmölders (5) : « Au point de vue psychologique, le problème de la répercussion de l'impôt a tendance à perdre de son poids : ce qui importe, ce n'est pas le point de savoir quels impôts sont transférables ou non, mais si leur pression est ou non éprouvée en tant que telle ».

On a pu dire également (6) à juste titre : « Le producteur ... est conscient

(1) P.-L. Reynaud, *Economie politique et psychologie expérimentale*, Librairie Générale de Droit et de Jurisprudence, 1946, p. 83.

(2) M. Laure, *Traité de politique fiscale*, p. 203. Sur la répercussion de l'impôt sur la dépense, voir également : C. Cosciani, *Istituzioni di scienza delle finanze*, U.T.E.T., Turin, 1961, p. 567 et s. Clinton V. Oster, *State retail sales taxation*, Bureau of Business Research, College of Commerce and Administration, The Ohio State University, Columbus, Ohio, 1957.

(3) C. Campet, *Incidence et répercussion de l'impôt*, Thèse Droit Bordeaux, 1953, p. 77.

(4) Cf. en ce sens, à propos de l'impôt sur le chiffre d'affaires : J. Dellas, « Les taxes sur le chiffre d'affaires dans l'économie contemporaine », *Revue de Science et de Législation financières*, 1948, p. 77. En vertu du même principe, il nous semble qu'un impôt perçu par voie de retenue à la source est plus facilement accepté du point de vue psychologique qu'un impôt recouvré par voie de rôle, non pas seulement parce qu'il s'inspire du principe « pay as you earn » (cf. H. Laufenburger, *Théorie économique et psychologique des finances publiques*, Sirey, 1956, p. 293) mais également parce qu'il est plus aisé à répercuter « en arrière ».

(5) G. Schmölders, « Finanzpsychologie », *Finanzarchiv*, Neue Folge, vol. 13, fasc. 1, p. 27.

(6) W. Albers, « Preisliche Wirkungen der Besteuerung », *Finanzarchiv*, Neue Folge, vol. 16, fasc. 2, p. 248.

du paiement de l'impôt sur le chiffre d'affaires au même titre qu'il l'est de celui de l'impôt général sur le revenu, mais il semble qu'il ne l'éprouve pas dans la même mesure comme une charge, parce qu'*il est d'avis* d'y avoir échappé par son inclusion dans les frais généraux ». Une idée analogue est exprimée, sous une forme plus nette, par M. Tabatoni (1) : « Tel admettra avoir transféré un impôt lorsqu'il l'aura inclus dans ses frais généraux, ou lorsqu'il aura reconsidéré sa marge bénéficiaire en fonction de la charge fiscale. On pourrait parler en ce cas d'« incidence psychologique », conception non négligeable dans un monde de rationalité moyenne »

En somme, il y a, semble-t-il, une « incidence réelle » et une « incidence psychologique » tout comme il y a une pression fiscale objective et une pression fiscale subjective. Cette notion d'« incidence psychologique » nous paraît très importante pour l'avenir d'un impôt direct sur la valeur ajoutée. En fait, il nous semble que deux conditions devraient être réunies pour que cet impôt ne se heurtât pas à de trop vives réactions de la part des assujettis :

— La translation de l'impôt devrait être, sinon assurée (2), du moins facilitée au maximum par la technique fiscale mise en œuvre (3).

— Les intéressés devraient avoir clairement conscience du fait qu'ils répercutent l'impôt.

La deuxième de ces conditions n'est de toute évidence pas réunie lorsque la répercussion est faite « au jugé » et ne donne pas lieu à des calculs précis. Mais il faut reconnaître, d'une façon beaucoup plus générale, qu'il est mieux satisfait à cette deuxième condition lorsqu'un impôt peut être rattaché, pour un montant précis et facile à déterminer, à une transaction donnée. Dans la négative, un vendeur semi-rationnel peut avoir tendance à considérer l'impôt comme sien (4) — et à réagir en conséquence — tout en l'incluant dans son prix de revient.

Lorsque la répercussion se fait par le détour du prix de revient, la situation est moins claire (5) et le contribuable semi-rationnel aura moins conscience d'avoir répercuté l'impôt. Sa réaction à l'égard de ce dernier sera plus défavorable. Il est donc hors de doute qu'un impôt direct sur la valeur ajoutée comporterait une pression fiscale psychologique plus

(1) P. Tabatoni, « Concept et méthode dans la théorie de l'incidence de l'impôt », *Revue de Science et de Législation financières*, 1952, p. 707.

(2) Le législateur ne peut « assurer » la répercussion d'un impôt, puisque celle-ci dépend également de facteurs étrangers à la technique de l'impôt (notamment : élasticité de la demande). Tout ce qu'il peut faire, c'est la faciliter au maximum (cf. K. Kleinjohann, *Die Ertragsfähigkeit der Umsatzsteuer*, Duncker et Humblot, Berlin, 1954, p. 49) « L'incidence a des lois qui se jouent de celles du législateur » (B. Nogaro, *Cours d'Economie politique*, éd. Domat-Monchrestien, 4e éd., t. II, p. 287).

(3) Et à cet égard, le recouvrement de l'impôt par acomptes provisionnels peut, semble-t-il, être considéré comme une technique de nature à faciliter la répercussion.

(4) Alors que selon la doctrine classique — qui serait cependant à nuancer — il considère un impôt sur les transactions comme un impôt de l'acheteur (cf. notamment : M. Laure, *Traité de politique fiscale*, p. 283-284 et p. 289).

(5) Il convient de faire remarquer, d'ailleurs, que le prix de revient n'est en général pas calculé par le contribuable, mais par un spécialiste et que, de ce fait, le contribuable n'a pas toujours clairement présentes à l'esprit les composantes dudit prix.

forte qu'une taxe sur le chiffre d'affaires du type classique (1). Mais la T.V.A. actuelle n'étant plus un véritable impôt sur le chiffre d'affaires, on peut se demander si la même considération est valable lorsqu'on compare l'impôt sur la valeur ajoutée à cette taxe. C'est ce que nous allons faire à présent après avoir examiné comment se ferait pratiquement la répercussion du nouvel impôt.

***

La répercussion ne pouvant se faire qu'à travers un calcul de prix de revient, nous avons élaboré un tableau comparatif, *très simplifié* (2) faisant ressortir les modifications qui provoqueraient dans ce domaine un impôt direct sur la valeur ajoutée. Pour faciliter la comparaison, nous avons supposé que cet impôt comporterait un taux égal au taux de droit commun de la T.V.A. et une assiette identique à l'assiette réelle de cette taxe.

(1) C'est ce que semble entrevoir M. BRONFENBRENNER lorsqu'il écrit : « A value-added tax cannot be passed forward into consumer prices so automatically as other sales taxes » (M. BRONFENBRENNER, « Second thoughts on value-added taxes », *Finanzarchiv*, Neue Folge, vol. 16, fasc. 2, p. 309).

(2) Sur le calcul des prix de revient, on pourra consulter notamment, en dehors des ouvrages comptables traditionnels, deux études de vulgarisation très claires : F. LEROY, « Comment calculer les prix de revient » *Revue l'Entreprise et l'Homme*, 1964, n° 3, p. 11 et V. PALHIN, « Méthodes les plus courantes de calcul des prix de revient », *ibid.*, p. 39.

PRIX DE REVIENT ET PRIX DE VENTE UNITAIRES

Dans le système actuel		Dans un système comportant un impôt direct sur la valeur ajoutée (I.V.A.)	
Matières premières, quote-part de frais déductibles et quote-part d'amortissements afférents aux investissements déductibles :		Matières premières, quote-part de frais et d'amortissements non compris dans l'assiette de l'I.V.A. (retenus pour le montant comprenant l'I.V.A. perçu au stade antérieur)	1.000
— Taxe comprise : 1.000			
— Hors taxe	800		
Frais de main-d'œuvre et quote-part des frais et amortissements *non* déductibles (Taxe comprise, le cas échéant)	700	Frais de main-d'œuvre et quote-part de frais et d'amortissements compris dans l'assiette de l'I.V.A.	700
Prix de revient	1.500	Prix de revient	1.700
Bénéfice (20 %)	300	Bénéfice (17,647 %)	300
Prix de vente (hors taxe)	1.800	Prix de vente avant répercussion de l'I.V.A. du revendeur	2.000
T.V.A. 25 % (taux réel) (1) :		I.V.A. 25 % (taux réel) sur éléments compris dans son assiette :	
$\frac{1.800 \times 25}{100}$	450	$\frac{(700 + 300) \times 25}{100}$	250
Prix de vente taxe comprise	2.250	Prix de vente I.V.A. compris	2.250

(1) Le taux légal de 20 % s'applique à un prix taxe comprise ; à un prix hors taxe, c'est le taux réel (25 %) qu'il convient d'appliquer.

A l'examen de ce tableau comparatif, on est amené à faire les *remarques* suivantes :

a) Les achats ouvrant droit à déduction sont, dans le système de l'impôt direct sur la valeur ajoutée (I.V.A.), retenus taxe comprise. La mention de cet impôt sur les factures et sa comptabilisation séparée ne semblent donc pas nécessaires.

b) L'impôt envisagé comporte un taux *réel*, tout comme la T.V.A. Il serait possible de faire de ce taux réel le taux légal ; mais pour d'évidentes raisons psychologiques, cela ne semble pas recommandable.

c) S'il s'était agi d'opérations faites à l'exportation, le prix de vente effectif eût été, dans le système de la T.V.A., le prix hors taxe (1.800) ; dans le régime de l'I.V.A., il eût fallu calculer ce prix en déterminant le montant de l'I.V.A. inclus dans les achats et frais déductibles (soit $\frac{1.000 \times 20\ (1)}{100} = 200$) et en le déduisant du « prix de vente avant répercussion » (2.000). En cas d'exportation, la répercussion serait, par conséquent, négative dans le système de l'I.V.A.

d) L'application correcte du système envisagé suppose que la marge bénéficiaire reste fixe en valeur absolue, c''est-à-dire qu'elle diminue en pourcentage, puisque le prix de revient comprend — dans ce système — l'impôt perçu au stade antérieur (alors que dans le système de la T.V.A., l'impôt est « sorti », pour être ajouté globalement en fin de calcul). Le nouveau pourcentage de bénéfice se calcule par une règle de trois faisant intervenir la marge en valeur absolue et le nouveau prix de revient. Dans notre exemple :

$$\frac{300 \times 100}{1.700} = 17{,}647.$$

Si le redevable continuait à appliquer son pourcentage antérieur, il y aurait augmentation injustifiée de sa marge, due à ce que l'on a appelé le phénomène de la « double incidence » (2) (cette nécessité de correction des pourcentages bénéficiaires serait un inconvénient plus ou moins marqué, selon l'état des tensions sur les prix au moment de la mise en vigueur du système envisagé).

e) On notera également que la répercussion de l'I.V.A. est approximative, puisque la quote-part des frais entrant dans le prix de revient est évaluée et fondée fréquemment sur des prévisions faites antérieurement

(1) Taux *légal*, puisqu'il s'agit d'éléments comprenant l'impôt.

(2) Sur la « double incidence » voir B. Nogaro, *Cours d'Economie politique*, éd. Domat-Monchrestien, 1947 (4e éd.), t. II, p. 287 et s. ; C. Campet, *Incidence et répercussion de l'impôt*, Thèse Droit Bordeaux, 1953, p. 40 ; J. Dellas, « Les taxes sur le chiffre d'affaires dans l'économie contemporaine », *Revue de Science et de Législation financières*, 1948, p. 83 ; H. Krier, *La charge des impôts sur l'économie* (Théorie de la pression fiscale), Librairie Générale de Droit et de Jurisprudence, 1944, p. 214 ; P. Coulbois, « Staatshaushalt und Finanzsystem Frankreichs », *Handbuch der Finanzwissenschaft* de Gerloff et Neumark, t. III, p. 259.

à la réalisation des opérations de fabrication ou de vente et que, d'autre part, le total des marges unitaires n'est, en pratique, pas égal (1) au bénéfice de l'exercice, pris en compte dans l'assiette de l'impôt sur la valeur ajoutée. Y a-t-il là, cependant, une différence fondamentale par rapport à ce qui se passe en matière de T.V.A. ? A première vue, il semble que non. Certes la T.V.A. semble, au stade de la facturation, s'ajouter « mécaniquement » au prix de vente du produit. Mais il ne faut pas oublier que le prix de revient dont dépend, dans une certaine mesure, le prix de vente doit normalement être calculé — comme le fait ressortir notre tableau comparatif — en retenant des valeurs hors taxe pour les éléments qui ouvrent droit à déduction de cette dernière. L'article 9 du décret du 31 décembre 1948 impose d'ailleurs la comptabilisation « hors T.V.A. » des biens ouvrant droit à la déduction financière (2). Le prix de revient étant déterminé sur la base de données prévisionnelles, nous retrouvons donc dans la répercussion de la T.V.A. une approximation analogue à celle qui aurait cours en matière d'impôt sur la valeur ajoutée.

C'est ce qu'a très bien fait remarquer M. Laufenburger, notamment, qui écrit à ce sujet : « L'introduction en France de la T.V.A. a modifié les conditions de la répercussion. La T.V.A. frappe non pas le chiffre d'affaires global, mais la plus-value qui correspond d'assez près au bénéfice brut. Le changement de la technique fiscale de la taxe sur le chiffre d'affaires a pour effet d'aligner les règles de la répercussion sur celles qui dominent en matière d'impôt sur les bénéfices » (3).

En fait, la T.V.A. ne doit pas être répercutée à la manière d'une taxe sur le chiffre d'affaires classique. Il serait plus juste, d'ailleurs, de dire que la T.V.A. « ne *devrait* pas » être répercutée à la manière d'une taxe sur le chiffre d'affaires classique, car, comme nous l'avons vu, en conclusion à notre II^e^ Partie, des flottements se produisent sur ce point, chez les redevables peu rationnels notamment, et la T.V.A. est, dans une certaine mesure, source de répercussion parasitaire.

Nous touchons là, précisément, au changement fondamental en ce qui concerne l'« incidence psychologique » du nouvel impôt, comparée à celle de la T.V.A. : en matière de T.V.A., le redevable doit — comme nous l'avons vu dans la conclusion à la II^e^ Partie — calculer le montant à ne pas répercuter sur le client, ce qui équivaut à une répercussion en quelque sorte « négative » ; en matière d'impôt sur la valeur ajoutée, au contraire, il devrait calculer le montant à répercuter (répercussion « positive »). Certes, il y aurait là, dans l'absolu, un progrès par rapport à ce qui se pratique en matière de T.V.A., le caractère de taxe sur le chiffre d'affaires maintenu à cette dernière étant de nature à fausser le problème pratique de l'incidence.

(1) Il s'en rapprochera plus ou moins selon que le prix de revient aura été déterminé avec plus ou moins de rigueur et que le chef d'entreprise aura aligné son action sur les hypothèses ayant servi de base à la détermination du prix de revient.

(2) Sur la comptabilisation de la T.V.A., voir notamment notre article dans *La Documentation Organique*, n° 21.164.

(3) H. LAUFENBURGER, *Théorie économique et psychologique des finances publiques*, Sirey, 1956, p. 160.

Mais l'effet psychologique de l'impôt s'en trouverait précisément modifié. Dans le système actuel, le redevable non-rationnel — celui qui n'effectue pas un calcul précis du prix de revient — bénéficie de son irrationalité (1) : il répercute davantage que l'impôt effectivement subi.

Au contraire, dans le système de l'impôt sur la valeur ajoutée, le redevable non rationnel subirait les conséquences de son irrationalité. Il est donc probable qu'il aurait tendance à effectuer — dans la mesure du possible — une répercussion très approximative, ce qui, nous l'avons vu, empêche une prise de conscience nette de la translation et amène des réactions hostiles à l'impôt, que l'intéressé peut alors avoir tendance à considérer comme sien. Autrement dit, les réactions de ce groupe de contribuables à l'égard du nouvel impôt se rapprocheraient, dans une certaine mesure, de celles engendrées par un impôt sur les bénéfices (2).

Le fait que le mécanisme de la répercussion se trouverait pratiquement détaché de toute transaction déterminée (alors que la translation de la T.V.A. reste rattachée à une transaction puisque le taux de la taxe est, dans la facturation, appliqué au prix de vente) serait, à cet égard, une « circonstance aggravante » (3).

L'obstacle est de taille. Est-il pour autant insurmontable ?

Pour essayer de le surmonter, il faudrait d'abord, à notre avis, procéder

(1) Phénomène analogue à celui décrit par M. Katona à propos de ces restaurateurs qui augmentaient systématiquement le prix de leur repas dans la proportion de l'augmentation du prix de la nourriture, alors que le prix des autres frais n'avait pas suivi le même rythme (cf. P.-L. Reynaud, *La psychologie économique*, Librairie M. Rivière, 1954, p. 115).

(2) Les enseignements de la psychologie gestaltiste sont de nature à nous confirmer dans cette appréhension. « La psychologie moderne nous enseigne que l'homme voit l'ambiance et classe les phènomènes, même inconsciemment, à travers un sxstème de références préexistant... Il simplifie, il systématise les données extérieures pour les faire entrer dans les cadres de son esprit. Par exemple une figure qui se rapproche d'un triangle sera assimilée à un triangle et, en économie, une situation analogue à l'inflation sera jugée comme une inflation typique et déterminera les comportements que l'on adopte habituellement dans de telles circonstances » (P.-L. Reynaud, *La psychologie économique*, Librairie M. Rivière, 1954, p. 113). Un impôt qui se rapproche, par sa répercussion, d'un impôt sur les profits court, de même, le risque d'être assimilé à un tel impôt (ce qui serait d'autant plus grave que l'impôt sur la valeur ajoutée englobe dans son assiette des éléments étrangers à la notion de rentabilité de l'entreprise).

(3) Circonstance atténuée cependant, par le fait, que l'impôt sur la valeur ajoutée ne serait pas quasi-journellement présent dans l'existence des assujettis, comme la T.V.A. Actuellement, chaque opération commerciale sortant tant soi peu de l'ordinaire (ce qui est très fréquent) pose à propos de la facturation, un problème de taxes sur le chiffre d'affaires, problème qui nécessite très fréquemment l'intervention du conseil fiscal. Cette « présence » constante de l'impôt sur le chiffre d'affaires — qui est à opposer à l'annualité des impôts directs — amène, à notre avis, à reconsidérer la thèse classique selon laquelle ces impôts n'exercent qu'une pression fiscale subjective modérée sur l'assujetti légal. Il suffit, pour s'en convaincre, de voir les discussions passionnées que soulève chaque projet de réforme des taxes sur le chiffre d'affaires. Le rapport présenté par M. Pécresse aux Assises Nationales du Commerce (Séance du vendredi 29 nov. 1963) est très édifiant à cer égard. Ce rapport (p. 23) fait d'ailleurs ressortir la sensibilité du commerçant au rôle de collecteur de taxes qui lui incombe et aux charges que ce rôle lui fait supporter. Cf. dans le même sens : F. Prigent, *La taxe unique sur le chiffre d'affaires*, Sirey, 1956, p. 123. Même sur le plan psychologique, un impôt direct sur la valeur ajoutée n'est donc, de ce point de vue, pas sans arguments.

André Muller (*T.V.A.*).

à des études approfondies sur l'ampleur du phénomène et, en particulier, à des enquêtes et à des sondages d'opinion (1) (d'une manière générale, d'ailleurs, le problème de l'incidence gagnerait à être étudié, mieux que par le passé, sous l'angle psychologique et avec les méthodes de la psychologie scientifique). Ensuite, puisque notre problème dépend largement du degré de rationalité des individus et que ce dernier peut, dans une certaine mesure, être augmenté par une action appropriée, il faudrait que soit entrepris un effort considérable d'éducation, d'information des contribuables (2).

On devrait, à cet égard, faire valoir les mêmes arguments que ceux destinés à éviter une fusion mentale de l'impôt sur les bénéfices et de l'impôt sur la valeur ajoutée et s'efforcer de faire comprendre que l'impôt sur la valeur ajoutée est une T.V.A. simplifiée — allégeant, de ce fait, la réglementation — que le poids de l'impôt ne se trouve pas modifié et que le niveau des prix ne doit donc pas s'élever du fait de la réforme, considération qui pourrait d'ailleurs être appuyée, au départ, par une réglementation appropriée des prix (3).

Mais nous touchons ici aux effets psychologiques transitoires du nouveau régime, qui sont particulièrement importants et méritent d'être étudiés séparément.

II. — *Effets psychologiques transitoires découlant du passage de la T.V.A. à l'impôt sur la valeur ajoutée.*

Montaigne disait déjà que « le plus vieil et mieux connu mal est toujours plus supportable que le mal récent et inexpérimenté ». Dans le domaine qui est le nôtre, d'excellents auteurs ont mis en lumière le « misonéisme » fiscal (Dubergé) (4) ou l'« allergie fiscale »

(1) Sur les sondages d'opinion, voir notamment J. Stoetzel, *Théorie des opinions*, P.U.F., 1943, p. 392 et s. et P.-L. Reynaud, *Cours d'Economie politique destinés au perfectionnement aux affaires*, Librairie Générale du Droit et de Jurisprudence, 1958, p. 401 et s.

(2) Comme l'écrit M. Laure, « Les phénomènes psychologiques ne sont pas des données immuables... une action appropriée peut avoir prise sur eux » (*Traité de politique fiscale*, p. 279). Voir également, en ce qui concerne la malléabilité des opinions, J. Stoetzel, *Théorie des opinions*, P.U.F., 1943, p. 17 et cf. P. Chauchard, *Le cerveau et la conscience*, Seuil, 1962, Collection « Le Rayon de la Science », p. 131, 142, 144. Sur l'importance d'une bonne information des redevables, voir notamment : C. Rosier, *La fiscalité française devant l'opinion publique*, Librairie Générale de Droit et de Jurisprudence, 1940, p. 56 et 169.

(3) Il serait utile d'ailleurs, à notre avis, que le ministère des Finances mette à la disposition des intéressés des schémas pratiques de calcul des prix de revient.

(4) *La psychologie sociale de l'impôt dans la France d'aujourd'hui* :

P. 30 : « Nous avons déjà eu l'occasion de mesurer combien le contribuable se plie aisément à l'accomplissement d'une formalité traditionnelle ou au paiement d'un impôt ancien, mais s'insurge violemment contre toute innovation, qu'il s'agisse d'une nouvelle formalité ou du paiement d'un nouvel impôt ».

Id., p. 65 : « Les faits observés nous ont permis de constater l'ampleur des difficultés que suscite l'instauration de toute nouvelle institution en matière fiscale et combien le contribuable s'accommode aisément d'une pratique déjà ancienne ».

P. 109 : « L'examen comparé de ces réponses permet de constater qu'un impôt très

(Lauré) (1) c'est-à-dire l'hostilité systématique du contribuable à toute mesurefiscale (2) et même parfois aux mesures favorables. C'est ainsi que le projet de dégrèvement de l'impôt sur le revenu en 1953 fut mal accueilli par les contribuables, l'attention s'étant portée sur des détails secondaires (3), alors que l'essentiel comportait une diminution de 30% de l'impôt (4).

« La théorie traditionnelle supposait, écrit M. Reynaud, que le calcul précis et rationnel restait à la base de la pression fiscale psychologique et que ce calcul reposait sur des informations précises. Les auteurs soulignent bien davantage aujourd'hui l'irrationalité d'un grand nombre d'assujettis ; dans les petites entreprises, ils sont particulièrement nombreux. D'après les sondages opérés en France par l'I.O.P., 20% des contribuables s'informaient rationnellement. Les autres, à divers degrés, montrent les particularités des conduites irrationnelles ».

M. Reynaud met en lumière le fait que la rationalité dans ce domaine, laquelle croît à mesure qu'augmente l'importance des entreprises, dépend notamment des moyens d'information auxquels ont recours les entreprises et en particulier des spécialistes dont elles utilisent les services (l'intervention de ceux-ci pouvant être poussée ou fragmentaire).

Cet aspect de la question est crucial ; il en résulte qu'un impôt en réalité simple pourra, au début de son application, paraître compliqué au redevable à défaut d'un effort d'information suffisant.

Il faut prendre garde aussi au fait que la méfiance des redevables à l'encontre du nouvel impôt reposera également sur la crainte que, par ce biais, on ne veuille en réalité augmenter leurs charges fiscales (5).

D'autre part, il est à prévoir que les intéressés craindront qu'une fois

mal accueilli au moment où il est institué ne suscite plus au bout d'un an que des réactions modérément hostiles ».

P. 153 : « Les 2/3 des partisans du *statu quo* (soit le tiers environ de l'ensemble des personnes interrogées) sont, avant toute chose, hostiles à l'adoption de tout nouveau système fiscal. Une telle constatation permet de mesurer l'incroyable légèreté avec laquelle il a été procédé à la réforme fiscale » (de 1959).

(1) Cf. LAURE, *Traité de politique fiscale*, p. 295 et s.

(2) Voir également MEHL, *Science et technique fiscales*, p. 224 (« Le contribuable est beaucoup plus sensible aux modifications de la pression fiscale qu'à cette pression elle-même »). LAUFENBURGER, *Théorie économique et psychologique des finances publiques*, Sirey, 1956, p. 256 ; G. SCHMÖLDERS, « Das Irrationale » in der *Finanzwirtschaft*, Rowohlt, Hambourg, 1960, p. 79 et P.-L. REYNAUD, « La psychologie du contribuable devant l'impôt », *Revue de Science et de Législation financières*, 1947, p. 394.

Le « misonéisme fiscal » serait à rapprocher, à notre avis, des expériences faites en psychologie en ce qui concerne certaines réactions négatives provoquées par l'inconnu, le nouveau et l'étrange. La valence positive ou négative de l'inconnu et de l'inaccoutumé semble d'ailleurs rester, dans une très large mesure, un problème à explorer (cf. *Traité de psychologie expérimentale*, publié sous la direction de P. FRAISSE et J. PIAGET, t. V, p. 34 : « Ambivalence de l'étrange et de l'inconnu »).

(3) Accélération du recouvrement, perception à la source de la surtaxe progressive des salariés (les employeurs sont très hostiles à cette mesure).

(4) P.-L. REYNAUD, « La pression fiscale psychologique et le dynamisme des producteurs », *Finanzarchiv*, Neue Folge, vol. 19, fasc. 3, p. 382.

(5) Le contribuable craint toujours une supercherie lorsqu'on lui propose des allègements (cf. résultat des enquêtes de M. DUBERGE, *La psychologie sociale de l'impôt dans la France d'aujourd'hui*, p. 171 et LAURE, *Traité de politique fiscale*, p. 295 et s.).

l'impôt sur la valeur ajoutée entré dans les mœurs, un impôt sur le chiffre d'affaires (du type cumulatif par exemple) ne soit réintroduit à la faveur d'une crise budgétaire, sans que pour autant l'impôt sur la valeur ajoutée disparaisse. Le précédent de la taxe sur les transactions (1) renforcerait d'autant plus un tel soupçon que la création de l'impôt sur la valeur ajoutée, impôt direct, laisserait dangereusement vacante, dans notre système fiscal, la place de l'impôt sur le chiffre d'affaires (2).

Il ne faut donc pas se cacher, à l'issue de cet examen, que l'institution d'un impôt sur la valeur ajoutée se heurterait à de très sérieuses difficultés.

(1) La psychologie enseigne à cet égard que l'attitude d'un sujet lie le présent au passé, elle est « comparable à un « pli » de nature psychologique : aussi constate-t-on que la réaction des assujettis n'est pas un fait sans rapport avec les faits analogues du passé » (P.-L. Reynaud, « La psychologie du contribuable devant l'impôt », *Revue de Science et de Législation financières*, 1947, p. 394).

(2) Cf. sur les dangers d'un « vide fiscal » : « La réforme des T.C.A. Suggestions et possibilités », *Revue des Contributions indirectes*, 1959, n° 117, p. 353.

CONCLUSION DU CHAPITRE II

Du point de vue de la technique fiscale il nous semble que l'assiette réelle de l'impôt actuel pourrait être plus rationnellement mise en œuvre dans le cadre d'un impôt sur la valeur ajoutée ayant recours à la technique de l'impôt sur les bénéfices. Si l'on s'attache à ses avantages de simplicité, l'institution d'un tel impôt paraît hautement souhaitable et nous exprimons le vœu que cet impôt soit étudié de très près (1).

Mais eu égard aux effets psychologiques dont nous avons vu qu'ils dominent cette matière, une telle étude ne pourra se limiter au plan de la technique d'imposition. Il y aurait lieu, à notre avis, d'entreprendre une enquête très poussée sur l'opinion des contribuables (2) et, le cas échéant, de faire participer largement les groupements représentatifs des intéressés aux études préparatoires.

Comme le souligne M. Reynaud (*Finanzarchiv*, article précité), « le législateur, comme l'administration fiscale, ne disposent pas en général d'informations suffisantes. Faute de renseignements, on connaît très mal la répercussion des mesures prises en matière d'impôt sur la production. Cette carence est très regrettable dans une période où le problème de la production est mis au premier plan ». En fait, les inconvénients psychologiques de l'impôt sur la valeur ajoutée seront surtout sensibles dans les milieux de faible dynamisme économique, dans lesquels sont apparus des mouvements d'opinion (poujadisme) manifestant une pression fiscale psychologique considérable (cf. P.-L. Reynaud, *Finanzarchiv*, article précité). Comme l'écrit M. Reynaud, « la psychologie ... permet de comprendre que le degré de rationalité varie en moyenne avec la dimension de l'entreprise, si bien que l'on trouve une proportion de plus en plus forte de conduites irrationnelles quand on va de la grande à la petite entreprise. Cette conduite irrationnelle amène le sujet à être influencé par le mode de présentation de l'information ou par l'influence d'autres personnes » (spécialiste, milieu : dans les milieux non-dynamiques, les bruits pessimistes se propagent au surplus plus intensément et plus rapidement que les autres, surtout en matière fiscale).

(1) Car nous n'avons certes pas la prétention d'avoir épuisé le sujet dans ce qui précède. L'étude exploratoire et l'élaboration d'un impôt sont choses bien distinctes (cf. M. Bronfenbrenner, M. Laure, « Controverse à propos de la taxe sur la valeur ajoutée », *Revue de Science et de Législation financières*, 1953, p. 849).

(2) Sur l'opportunité d'enquêtes sur la psychologie des contribuables, voir aussi G. Schmölders, « De la psychologie sociale de l'impôt à une psychologie financière générale », *Revue de Science financière*, 1962, n° 3, p. 399.

L'institution éventuelle d'un impôt sur la valeur ajoutée ne pourrait donc être qu'une œuvre de très longue haleine, comme d'ailleurs toute réforme fiscale d'une certaine ampleur (1).

Il est certain d'autre part qu'en raison des modifications qu'elle entraînerait sur le plan de la répercussion de l'impôt, la réforme envisagée ne pourrait être accomplie qu'avec la plus grande prudence et devrait se situer dans une période de basses tensions sur les prix ou, plus exactement, dans une période où l'état du marché ne permette pas aux vendeurs de majorer leurs prix par rapport aux prix antérieurs « T.V.A. incluse ».

Ainsi, compte tenu de toutes les difficultés que nous avons tenté de mettre objectivement en lumière, il nous apparaît qu'il y a peu de chances pour que la T.V.A. soit repensée « de l'intérieur » à bref délai. Cette taxe, qui devrait normalement survivre en raison de ses avantages économiques sera probablement vouée, dans les lustres à venir, aux aménagements, c'est-à-dire aux améliorations « par l'extérieur ». Il n'est donc pas inutile d'explorer les possibilités dans ce domaine.

Une remarque, cependant, s'impose dès à présent, car elle relie directement le chapitre à venir à ce qui précède : puisqu'une imposition directe de la valeur ajoutée nous est apparue souhaitable dans un but de simplification de notre législation, mais qu'elle se heurte essentiellement à des obstacles psychologiques, il nous semble que les améliorations à apporter à la T.V.A. actuelle devraient être de nature à ménager, le cas échéant, une transition à long terme vers l'imposition directe de la valeur ajoutée. Les réactions psychologiques défavorables sont en effet de nature à être vaincues par l'accoutumance. M. le Professeur Reynaud a soulevé à cet égard, un problème très intéressant (2) : « Quelle est l'ampleur des modifications que doit subir un impôt pour être considéré comme nouveau ? ... L'expérience enseigne qu'une contribution pourra être modifiée jusqu'à un certain point sans que l'esprit cesse de lui conserver son identité. A quel degré de modification se trouvera ce seuil au delà duquel l'impôt cesse de rester identique à lui-même ? C'est là un problème analogue à celui qu'on se pose en psychologie, lorsqu'on se demande à quel instant un triangle, déformé progressivement, cessera d'être considéré comme tel ».

La déformation progressive du triangle est souvent adoptée, avec un certain bonheur, comme méthode de gouvernement pour faire admettre une politique délicate. Il est probable qu'elle pourrait être tentée également dans le domaine qui nous occupe ici.

A cet égard il ne nous semble pas inutile d'insister sur un détail qui pourra paraître puéril à ceux qui ne sont pas familiarisés avec la psychologie de l'irrationnel : les questions de présentation étant à cet égard très importantes, il nous paraît opportun de maintenir, en tout état de cause, son nom actuel à l'impôt sur la valeur ajoutée. Celui-ci devrait, à notre avis, rester une « taxe sur la valeur ajoutée » même s'il a, de plus en plus, recours

(1) Cf. L. Mehl, *Science et technique fiscales*, t. I, p. 122.

(2) « La psychologie du contribuable devant l'impôt », *Revue de Science et de Législation financières*, 1947, p. 394. Cf. également : P.-L. Reynaud, *La psychologie économique*, Librairie M. Rivière, 1954, p. 113.

aux techniques de l'impôt direct. Cela aiderait dans une certaine mesure à accréditer l'idée que l'assiette réelle de l'impôt reste, pour l'essentiel, inchangée et que la réforme est avant tout œuvre de simplification d'un impôt existant, et non de création d'un nouvel impôt (1).

Enfin, dans le même ordre d'idées, il est certain que la réforme serait vouée à l'échec si elle devait entraîner une augmentation du taux d'imposition.

(1) En ce qui concerne l'influence et la dénomination d'un impôt sur la pression fiscale psychologique, voir : P.-L. Reynaud, « La psychologie du contribuable devant l'impôt », *Revue de Science et de Législation financières*, 1947, p. 394 (« Pour les contribuables les moins rationnels, attachés à la présentation extérieure, le nom de l'impôt jouera un rôle essentiel »). Voir aussi : G. Schmölders, « Das Irrationale in der öffentlichen *Finanzwirtschaft* », Rowohlt, Hambourg, 1960, p. 83.

CHAPITRE III

L'AMÉLIORATION DE LA T.V.A. PAR L'EXTÉRIEUR

La source des complexités actuelles de la T.V.A. résidant essentiellement dans l'existence d'une assiette réelle implicite et mal définie, on peut concevoir deux sortes de remèdes à ces complexités : les uns seraient des remèdes brutalement forfaitaires, caractérisés par l'abandon total de la notion d'assiette réelle. Les autres, non-forfaitaires, tendraient au contraire au perfectionnement de cette notion.

Section I

Les remèdes forfaitaires

Deux solutions forfaitaires, également radicales, mais également brutales, sont concevables, selon que l'on agit sur l'assiette ou sur le taux de l'impôt.

On peut d'abord envisager de réduire forfaitairement l'assiette apparente de la taxe et d'exclure corrélativement tout recours à la notion d'assiette réelle. On peut envisager, d'autre part, de réduire d'une manière sensible le taux de la taxe et de supprimer, en tout ou partie, les déductions.

Sous-Section I. — Réduction forfaitaire de l'assiette

Cette solution s'inspirerait de la même idée de base que le système « A » des assujettis partiels (1). Elle consisterait à conserver la fiction de taxe « sur la valeur ajoutée », mais à dégager la valeur ajoutée d'une manière forfaitaire. En fait, dans ce système, la T.V.A. serait perçue sur le prix de vente diminué d'un pourcentage représentant les éléments qui ouvrent droit à déduction ou, ce qui revient au même, sur une valeur ajoutée forfaitaire déterminée par l'application, au prix de vente, du pourcentage inverse du précédent. Certains ont regretté que le législateur ne se soit

(1) Nous avons résumé ce système en étudiant le régime des déductions. Voir également l'excellent exposé (le plus complet à notre connaissance) qu'en ont fait P. Ouzeneaux et M. Maue, *La T.V.A. chez le négociant-producteur*, Imprimerie Lassaud frères, Fontenay-le-Comte, 1956.

pas engagé dans cette voie dès 1948 (1). En fait, un tel système existe actuellement pour les opticiens et pharmaciens (2) ; mais les abattements forfaitaires prévus en faveur de ces catégories de redevables ne couvrent que les déductions « physiques », dont le pourcentage est pour certaines branches d'activité (mais pour certaines branches seulement) relativement aisé à déterminer (3). Si l'on consulte une statistique des pourcentages de bénéfice brut (4), on constate que, dans un même secteur d'activité, ces pourcentages sont susceptibles d'accuser des variations considérables d'une branche à l'autre. Si l'on envisageait d'inclure, en outre, les déductions financières (5), on serait amené à retenir un pourcentage d'abattement destiné à dégager une donnée intermédiaire entre le bénéfice brut et le bénéfice net. Or ce dernier accuse en pratique des variations bien plus considérables que le bénéfice brut, car il met en jeu toute la gestion de l'entreprise et non plus simplement ses techniques de fabrication ou sa politique commerciale.

Dès lors la perception de l'impôt sur une « valeur ajoutée » forfaitaire déterminée par l'application au prix de vente de pourcentages se heurte au dilemne suivant :

— Si on laissait à chaque redevable le soin de calculer son propre pourcentage d'abattement d'après les données de son entreprise (« sous sa propre responsabilité et sous réserve du droit de contrôle de l'Administration », comme dans le régime des négociants-producteurs) la simplification serait illusoire (6) et au surplus dangereuse pour le Trésor. Mieux vaudrait, dans cette optique, faire franchement le pas vers l'impôt sur la valeur ajoutée réelle, que nous avons étudié dans le Chapitre II.

— Si au contraire, on envisageait de fixer des pourcentages par branches

(1) Cf. « Cinq ans de paiements fractionnés », *Bulletin de Documentation pratique des T.C.A.*, 1953, n° 9, p. 349 (« Malheureusement le législateur, désireux peut-être de troubler au minimum les idées reçues, a préféré déclarer que la taxe serait payée sur les ventes, déduction faite de celle payée sur les achats »).

(2) Sur le régime applicable à ces redevables, on pourra consulter notamment : « Régime de l'industrie et du commerce pharmaceutiques, des laboratoires d'analyses et des opticiens-lunetiers en matière de T.C.A. », *Revue des Contributions indirectes*, 1963, n° 160, p. 539.

(3) Un système de déductions physiques forfaitaires généralisées a été appliqué dans le régime de la taxe à la production turque. Ce régime comportait un catalogue de tous les produits donnant ouverture à la taxe, lequel fixait pour chacun d'eux, en pourcentage, la déduction autorisée. Il ne semble pas que ce système ait donné satisfaction ; il a été remplacé en 1957, par un système de taxes multiples assises, en principe, au stade des matières premières (cf. CAMPET, *Le régime fiscal du chiffre d'affaires et son incidence sur la productivité*, O.E.C.E., 1957, p. 239).

(4) Voir par exemple le tableau des écarts courants de marge brute publié par la *Documentation Organique* (n° 4081-4082).

(5) Sur les difficultés que présente la prise en compte des déductions financières dans le cadre du régime du forfait actuellement applicable en matière de taxes sur le chiffre d'affaires, voir : « L'inutile forfait », *Revue des Contributions indirectes*, 1955, n° 74, p. 45.

(6) Il est probable, en particulier, que l'on en viendrait à exiger l'application, en cours d'année, d'un pourcentage provisoire, régularisé en fin d'année au prix d'opérations complexes. Ce n'est dès lors qu'en apparence que ce système apporterait une solution satisfaisante au problème de la répercussion de l'impôt.

d'activité, cette procédure serait très délicate, pour ne pas dire impossible (1) à mettre en œuvre, étant source d'arbitraire ou de discussions interminables entre l'Administration financière et les représentants des redevables (2). En fait, pour sortir de l'impasse que ne manquerait pas d'engendrer un tel système, on aurait tôt fait de réinventer soit les taxes « uniques » par catégories de produits ou de branches professionnelles, soit la taxe à cascades (3). Il ne faut pas se cacher en effet que le système de l'abattement forfaitaire ne constitue qu'une variante de l'action sur le taux d'imposition. Dès lors qu'on admet le principe sur le taux d'imposition. Dès lors qu'on admet le principe de cet abattement, il est indifférent que cet abattement porte sur le taux ou sur la base de l'impôt. Du point de vue du poids de l'impôt, le résultat est le même. Tout au plus pourrait-on penser que l'action sur la base de l'impôt, qui conserverait explicitement la notion de valeur ajoutée ne produirait pas tout à fait les mêmes effets psychologiques qu'une action sur le taux de l'impôt, qui abandonnerait plus ou moins cette notion.

Sous-Section II. — Réduction forfaitaire du taux de l'impôt

Selon que l'on abandonnerait la notion de valeur ajoutée ou qu'au contraire on la maintiendrait, fictivement en quelque sorte, on aboutirait à un impôt à tarif unique (en principe, tout au moins) ou à un impôt à taux différenciés.

A. — *Taux différenciés*

Ainsi que nous l'avons vu, la différenciation des taux constituerait, sinon sur le plan psychologique, du moins sur celui du poids réel de

(1) On l'a vu, dans un autre domaine, lorsqu'il s'est agi de mettre sur pied un système d'évaluation forfaitaire des immeubles et fonds de commerce en matière de droits d'enregistrement. La disposition légale (Loi 53-79 du 7 févr. 1953, art. 25) qui prévoyait cette évaluation a dû finalement être abrogée (Ord., 30 déc. 1958, art. 58), avant toute mise en application. Sur les difficultés de détermination de marges moyennes, voir aussi L. Trotabas et J. Cereze, *L'imposition forfaitaire des bénéfices industriels et commerciaux*, Librairie générale de Droit et de Jurisprudence, notamment p. 23 et s., p. 31 et 171 (expérience de coefficient unique par profession appliquée en 1925 et 1926, expérience qui s'est soldée par un échec).

(2) Un auteur américain a déterminé pour un certain nombre de professions, à propos de l'impôt sur la valeur ajoutée applicable dans l'Etat du Michigan, impôt sur lequel nous reviendrons dans la IV^e^ Partie de cet ouvrage, les pourcentages moyens que représentent par rapport au chiffre d'affaires, la base de cet impôt et ses diverses composantes. Ces pourcentages accusent des variations considérables selon les professions. Les variations vont de 7,94 % à 82,82 %, en ce qui concerne la base d'imposition (voir P.-A. Firmin, *The Michigan business receipts tax*, Bureau of Business Research, School of Business Administration, University of Michigan, 1953, p. 63 et s.).

(3) Cf. F. Forte (« A quel stade du cycle économique doit-on percevoir l'impôt sur le chiffre d'affaires ? », *Revue de Science financière*, 1956, p. 389) : « Cet impôt (la T.V.A.) peut procurer de sérieuses difficultés économiques et techniques, quand les entreprises privées ne tiennent pas une comptabilité satisfaisante... Alors, en effet,

l'impôt, une variante du système des pourcentages par branches professionnelles.

Il faut dire d'ailleurs que, même du point de vue psychologique, la différence entre les deux modalités est plus apparente que réelle, puisque lesdits pourcentages ne comporteraient plus aucune référence à la situation — et en particulier aux investissements — d'une entreprise déterminée. On a suggéré ce qui suit dans ce domaine : « En un certain sens, le système français devrait être amélioré si on veut lui faire jouer un rôle économique (1) plus efficace ; des taux différents par branches industrielles pourraient s'appliquer à un chiffre d'affaires total. Cette évolution est dans la logique du système actuel » (2). Il n'est pas inutile de rappeler, à cet égard, le précédent de l'impôt soviétique sur le chiffre d'affaires qui s'inspire partiellement de considérations forfaitaires analogues à celles exposées ci-dessus. Le taux de l'impôt (3) est fixé pour chaque marchandise par le Conseil des ministres de l'U.R.S.S. qui peut déléguer son pouvoir. Il peut être établi *ad valorem* sur les prix de gros, ou sur les prix de détail, ou encore sur les prix de gros puis sur la valeur ajoutée dans la suite du processus commercial ; il peut également être spécifique, à l'unité de production. Certes, cet impôt est essentiellement un instrument au service de la politique économique de l'Etat (4) et ses caractéristiques découlent dans une certaine mesure de cet aspect particulier. Il n'en reste pas moins qu'il est d'une technique fiscale particulièrement complexe, encore aggravée par les manipulations incessantes de taux dont il est l'objet ; ces variations de taux sont en général d'inspiration économique, mais non dénuées d'un certain arbitraire. La complexité de l'impôt est illustrée par la lourdeur de l'organisation de contrôle (5). On est certes tenté de mettre un tel bureaucratisme sur le compte des caractéristiques particulières à l'U.R.S.S., mais il est bon de se souvenir à ce sujet de notre expérience de taxes uniques antérieure à l'institution de la taxe à la production. Ces taxes ont laissé le souvenir d'une rare complexité. Encore convient-il de rappeler qu'elles ne s'appliquaient qu'à un nombre limité de produits.

la T.V.A. se déforme facilement en un impôt grossier sur le circuit des affaires, levé en recourant à des coefficients moyens de valeur ajoutée dans le secteur de production envisagé, qui introduisent de vastes éléments d'arbitraire dans la taxation, accentuant ainsi les défauts de l'impôt en cascade ».

(1) De sélectivité, notamment.

(2) « Origine et critique de la notion de valeur ajoutée dans l'économie soviétique », *Revue des Contributions indirectes*, 1955, n° 74, p. 37.

(3) Qui constitue, en principe, une taxe unique perçue à un stade déterminé de la production ou de la commercialisation (cf. Mehl, *Science et technique fiscales*, t. II, P.U.F., 1959, p. 625). En fait, il semble que l'impôt puisse être considéré comme l'équivalent d'un impôt sur les grossistes (voir : « L'impôt sur le chiffre d'affaires dans la fiscalité soviétique », *Revue des Contributions indirectes*, 1961, n° 140, p. 475).

(4) Cf. notamment : Luc de Carbon, « Signification économique et portée financière de l'impôt soviétique sur le chiffre d'affaires », *Revue de Science et de Législation financières*, 1954, p. 831 et Gerloff et Neumark, *Handbuch der Finanzwissenschaft*, t. I, p. 93 et t. II, p. 580.

(5) Luc de Carbon, article précité.

B. — *Taux unique*

La solution à taux unique serait, non plus forfaitaire à proprement parler, mais d'inspiration forfaitaire. Elle consisterait à réduire sensiblement le taux de la T.V.A. — qui resterait, en principe, uniforme — et à étendre corrélativement la base de l'impôt, c'est-à-dire à restreindre les déductions. Plusieurs variantes sont concevables dans ce domaine :

1) On pourrait songer tout d'abord à supprimer les déductions financières, seules les déductions physiques restant autorisées.

Nous ne mentionnons cette possibilité que pour mémoire, puisqu'elle consacrerait le retour au régime de la taxe à la production dont les inconvénients (1) certains ont précisément conduit à l'institution de la T.V.A.

2) Tout en supprimant les déductions financières, on pourrait envisager de détaxer les investissements par un autre procédé que celui de la déduction d'impôt, c'est-à-dire notamment par une exonération de taxe chez le fournisseur desdits investissements.

Une telle solution serait, à notre avis, très délicate à mettre en œuvre. Elle supposerait en particulier que soit établie une liste limitative des investissements exonérés et en outre que soit effectué un contrôle de l'affectation de ces investissements aux besoins de l'exploitation de l'acquéreur (ce qui, pour certaines catégories d'investissements, ne manquerait pas de soulever des difficultés). Enfin, le sort fiscal des investissements ne pouvant, dans ce système, que difficilement être lié à la nature de l'activité de leur acquéreur, il serait pratiquement nécessaire de remplacer les exonérations actuellement applicables à certains produits par des taux réduits destinés à compenser la détaxation des investissements dont bénéficieraient, au même titre que les autres redevables, les fabricants des produits en question. La fixation de ces taux réduits soulèverait elle-même des problèmes très ardus.

3) Enfin, on pourrait songer à limiter la déduction financière à certains investissements. On pourrait envisager par exemple de restreindre le droit à déduction aux investissements qui ouvrent droit à l'amortissement dégressif en matière d'impôts directs.

Les autres déductions financières actuellement admises (notamment : frais généraux) seraient censées compensées par la réduction du taux de l'impôt. Cette solution (2) serait susceptible d'apporter une certaine simplification, notamment en ce qui concerne les critères de déductibilité (qui découleraient ainsi d'une liste limitative déjà arrêtée en matière d'impôts directs). En outre, elle rendrait probablement possible une certaine unification des taux d'imposition. Elle n'en constituerait pas moins une rupture

(1) Ces inconvénients ne pourraient être rendus relativement tolérables (en ce qui concerne tout au moins les investissements) que par la fixation du taux de la taxe à un niveau incompatible avec le rendement attendu de l'impôt sur le chiffre d'affaires.

(2) Qui pourrait, le cas échéant, être combinée avec l'introduction de la notion d'amortissement dans le système de la T.V.A.

totale avec la notion de valeur ajoutée et réintroduirait, dans une mesure limitée, il est vrai, les inconvénients de la taxe à la production.

En outre, elle n'assurerait pas le dégrèvement total des produits exportés puisque ces derniers supporteraient l'impôt afférent aux déductions financières supprimées.

***

En fait, notre régime actuel de taxes sur le chiffre d'affaires comporte d'ores et déjà une application du système de la réduction forfaitaire du taux, assortie d'une extension corrélative de l'assiette, application de forme radicale, mais de champ d'application limité. Il s'agit de l'option pour la taxe sur les prestations de services, prévue par l'article 270 *ter* du *Code Général des Impôts*.

Au lieu de la T.V.A., assortie des déductions physiques et financières, le redevable qui a exercé cette option paye la T.P.S. de 8,50% (1), taux inférieur de plus de moitié à celui de la T.V.A. La différence de taux représente forfaitairement les déductions, *physiques et financières*, auxquelles renonce, dès lors, le redevable « optionnel ». Pour celui-ci, l'assiette réelle de la taxe est constituée par le chiffre d'affaires. Il s'agit d'un système brutalement forfaitaire : la réduction de taux est invariable, quelle que soit l'activité de l'intéressé. On conçoit que l'application de ce régime soit limitée aux petits redevables (2) et ne puisse être que facultative.

Vouloir adapter ces dispositions en vue de leur extension à l'ensemble des redevables, ce serait s'exposer à réinventer la taxe à cascades, forme idéale de l'impôt forfaitaire.

***

En conclusion, les systèmes forfaitaires ne sont guère satisfaisants. Ils débouchent tous, plus ou moins, sur des formes de taxes sur le chiffre d'affaires que l'expérience a condamnées. De plus, ils ferment la voie vers un impôt direct sur la valeur ajoutée dont nous avons estimé de ne pas compromettre l'éventuelle introduction à long terme. Il nous reste à étudier les remèdes non-forfaitaires susceptibles, tout en améliorant la T.V.A. actuelle, de préparer le cas échéant, une réforme plus fondamentale qui, nous l'avons vu, ne pourrait cependant, en tout état de cause, être entreprise que lorsque les esprits seraient prêts à l'accueillir.

(1) 12 % s'il s'agit de produits passibles du taux majoré de la T.V.A.
(2) A ceux dont le chiffre d'affaires annuel est de 400.000 F au maximum.

Section II
Les remèdes non forfaitaires

Nous avons constaté, dans notre partie de droit fiscal, que les principales complexités de la T.V.A. sont inhérentes à l'assiette réelle de cette taxe et proviennent :

— du pourcentage de déduction et des régularisations ultérieures qu'entraîne celui-ci, l'application de ce pourcentage étant une conséquence de la solution imparfaite qu'a reçue le problème de l'assujettissement à la taxe ;

— des régularisations motivées par les changements dans l'affectation des biens aux opérations taxables, régularisations qui sont la conséquence de l'absence de la notion d'amortissement dans le système de la T.V.A. ;

— de la limitation des déductions et des problèmes de frontière qu'entraîne celle-ci.

C'est donc essentiellement dans ces trois voies que doivent être recherchées des solutions tendant à rendre la T.V.A. à la fois plus cohérente et plus simple. Il se trouve que les solutions les plus adéquates à cet égard sont également de nature à assurer la transition éventuelle vers un impôt direct sur la valeur ajoutée.

Sous-Section I. — Uniformisation de la taxe par l'extension de l'assujettissement

A. — *Position du problème*

Les difficultés inhérentes au pourcentage de déduction — et aux régularisations motivées par la variation de ce pourcentage dans le temps — viennent du caractère partiel de la solution qu'a reçue le problème de l'assujettissement à la taxe :

Les reventes en l'état au détail échappent à la taxe quel que soit le redevable qui les effectue. Il n'en va autrement que pour les « succursalistes » et les « grossistes-détaillants » entrant dans les prévisions de l'article 263-6° du *Code Général des Impôts*. Certes les ventes au détail maintenues en dehors de l'assujettissement à la taxe peuvent être soumises volontairement à cette dernière. Mais, en fait, le vendeur n'exerce en général cette option que lorsqu'il y est contraint par son client (ce qui suppose que ce dernier soit un assujetti à la T.V.A. et que la vente porte sur un élément ouvrant droit à déduction de cette taxe). Les reventes en l'état en gros ne sont soumises que théoriquement à la T.V.A. ; elles peuvent y échapper par le jeu de l'option pour la taxe locale. La différence de régime, par rapport à celui applicable aux ventes au détail, est que l'option est, en quelque sorte, inversée. Mais il est bien évident que le

grossiste ne peut faire autrement, en pratique, que de se placer sous le régime de la taxe locale chaque fois qu'il a intérêt à le faire, c'est-à-dire chaque fois qu'eu égard à la marge pratiquée, la taxe locale, calculée sur son chiffre d'affaires, est inférieure à la T.V.A. calculée sur la valeur ajoutée fiscale. En fait de nombreuses ventes en gros, faites à des non assujettis à la T.V.A. sont donc simplement soumises à la taxe locale (1). De même, les prestations de services échappent à la T.V.A. Sauf cas exceptionnels, le prestataire de services, qui a la possibilité d'opter pour le paiement de la T.V.A., préfère rester sous le régime de la T.P.S., ce qui lui est d'ailleurs facilité par le fait que ses clients assujettis à la T.V.A. peuvent indifféremment, en ce qui concerne les services, déduire la T.V.A. ou la T.P.S. Il est peu fréquent que les possibilités de déduction découlant de l'application du régime de la T.V.A. incitent les revendeurs ou les prestataires de services à appliquer cette dernière. D'une part, en effet, l'essentiel des investissements qu'ils effectuent sont exclus du droit à déduction (immeubles non industriels, véhicules, objets de mobilier). D'autre part, il s'agit en général, de petits redevables ou de redevables moyens qui reculent devant l'application d'un régime complexe, même favorable (nous retrouvons ici un phénomène déjà rencontré à propos du fractionnement en secteurs d'activité).

***

Les secteurs d'activité qui se trouvent placés en dehors du champ de la T.V.A. comprennent également ceux qui relèvent soit d'une taxe unique (vins, cidres, viandes, transports, café, thé) soit d'une taxe spéciale imparfaitement intégrée au régime de la T.V.A. (produits pétroliers, en ce qui concerne les stades postérieurs à la mise à la consommation). Enfin, très nombreuses sont les exonérations applicables en matière de T.V.A. (voir la très longue énumération contenue dans l'art. 271 du *Code Général des Impôts*).

Dans certains cas, ces exonérations sont d'ailleurs « contagieuses ». Le redevable exonéré, privé de la possibilité de déduire la taxe ayant grevé les matières utilisées, a tendance à solliciter l'extension de l'exonération auxdites matières. Comme l'a souligné M. Lauré (2) qui a forgé l'heureuse formule de « cancer des exonérations », les redevables ainsi contaminés par une exonération ne sont en aucune manière à l'origine d'exonérations qui ne leur bénéficient pas directement. « Ils en sont même les victimes, car la coexistence de ces fabrications exonérées avec leurs autres affaires, qui sont taxées, les mettent aux prises avec le mécanisme très compliqué des proratas ».

Ainsi, l'exonération prévue en faveur des chantiers de constructions

(1) Lorsqu'il s'agit de ventes faites à des assujettis à la T.V.A. et portant sur des éléments ouvrant droit à déduction au profit de ces derniers, les clients assujettis imposent en général à leurs fournisseurs le paiement de la T.V.A., afin de sauvegarder leurs droits à imputation.

(2) *Au secours de la T.V.A.*, p. 51.

navales a rejailli sur la situation de certains de leurs fournisseurs. L'agriculture, non-assujettie à la T.V.A., a obtenu que soient exonérés les aliments du bétail et des animaux de basse-cour (1), les amendements calcaires, le soufre et les produits cupriques destinés à l'agriculture. Les pêcheurs, exonérés pour leur activité propre, bénéficient au surplus de l'exonération pour leurs achats de bateaux de mer, d'engins et de filets de pêche. Les inconvénients des exonérations ont été excellemment mis en lumière par M. Laure dans son ouvrage *Au secours de la T.V.A.* (pp. 49 et s., pp. 60, 64, 65) ainsi que par la *Revue des Contributions indirectes* (mars 1961, p. 125). Les spécialistes qui ont participé à l'élaboration du quatrième plan se sont penchés plus particulièrement sur les inconvénients découlant de la non généralisation de la T.V.A. Leurs constatations peuvent être résumées comme suit (2) :

— L'assujettissement à la T.P.S. ne permet pas d'opérer les déductions financières, bien que par le jeu des options et par l'introduction de procédés forfaitaires pour le calcul du pourcentage de déduction, une tendance à l'interpénétration de la T.V.A. et de la T.P.S. puisse être relevée au prix d'une relative confusion pour les assujettis ;

— Les taxations spécifiques et les exonérations entraînent de nombreuses complexités et provoquent une rémanence d'imposition (3) dans les produits à base de matières exonérées.

Pour ce qui intéresse l'optique de notre travail, il importe de rappeler les complexités qui découlent du pourcentage de déduction et des régularisations ultérieurement applicables en cas de variation de ce pourcentage au-delà du seuil fixé à cet égard. Les opérations non-taxables ont pris une extension telle que la grande majorité des redevables, exerçant des activités multiformes — taxables et non taxables — relèvent de la réglementation du pourcentage de déduction.

B. — *Les solutions*

Les solutions au problème du pourcentage de déduction ne peuvent guère être cherchées que dans deux voies. On pourrait songer tout d'abord à adopter une solution forfaitaire, c'est-à-dire admettre une sorte de « zone de franchise » en deçà de laquelle la règle du pourcentage de déduc-

(1) Que de nombreux redevables assujettis à la T.V.A. obtiennent en sous-produits de leurs fabrications.

(2) Cf. « Les T.C.A. et le quatrième plan de développement économique et social », *Bulletin de Documentation pratique des T.C.A.*, oct. 1962, p. 389. Voir aussi, à ce sujet : *Bulletin de Documentation pratique des T.C.A.*, mars 1962, p. 193.

(3) Cette rémanence d'imposition peut être pleine d'inconvénients en matière de concurrence internationale : les prix de revient des produits exonérés comprennent la taxe ayant grevé les investissements et frais généraux alors qu'aucune compensation n'est appliquée, à ce titre, aux produits importés (cf. F. Prigent, « T.V.A. Investissements. Evolution économique, « *Revue des Contributions indirectes*, 1958, n° 108, p. 36). Voir également, sur la rémanence d'imposition en cas d'exonération d'un produit : « La T.V.A. et le mouvement des prix », *Revue des Contributions indirectes*, 1957, n° 91, p. 35.

tion ne serait pas appliquée (1). On déciderait, par exemple, que les redevables assujettis à la T.V.A. pour 90% (2) au moins de leur chiffre d'affaires n'auraient pas à réduire leurs déductions par application dudit pourcentage. Cette solution consisterait, en somme, à élargir la zone de tolérance de 1% actuellement admise par l'Administration (on sait que celle-ci autorise les redevables à pratiquer à plein leurs déductions chaque fois que le pourcentage dépasse 99%).

La simplification résultant d'une telle zone de franchise serait indéniable. De très nombreux redevables se trouveraient ainsi délivrés des complexités du pourcentage de déduction. Mais, outre qu'une telle solution présenterait des inconvénients analogues à ceux d'un seuil d'imposition (les redevables dépassant de peu le seuil supportant, pour une situation sensiblement équivalente, un impôt largement supérieur à ceux des redevables bénéficiaires de la franchise), elle constituerait une prime injustifiable à l'intégration des entreprises.

Un exemple le montrera clairement : l'assujetti à la T.V.A. dont le chiffre d'affaires annuel serait de 100 millions de francs, par exemple, comprenant 5 millions de prestations de services non passibles de ladite taxe, bénéficierait pleinement de la déduction financière pour les éléments affectés à ces prestations de services, alors qu'un prestataire de services ne pourrait rien déduire, même pour un chiffre d'affaires inférieur à 2 millions.

Ainsi, l'impôt ne serait plus neutre à l'égard de la structure économique des entreprises. La solution tendant à simplifier la réglementation du pourcentage de déduction par l'institution d'une zone de franchise ne paraît donc pas viable.

***

Force est donc de s'attaquer non aux symptômes, mais à la racine du mal, c'est-à-dire à la prolifération des opérations non-taxables. Moins il y aura d'exclusions ou d'exemptions, plus l'application du pourcentage de déduction se trouvera restreinte. Il est donc certain qu'un régime idéal de T.V.A. suppose la généralisation de cette taxe. C'est ce qu'avait très bien aperçu, en proposant cette taxe, M. Laure dont le système était, sur ce point, assez cohérent.

Voyons quelles seraient, à cet égard, les possibilités d'aménagement du système existant.

1° Le secteur des prestations de services (3) et celui de la distribu-

(1) Cf. « Le régime des déductions », *Cahiers fiscaux du Patronat français*, 1954, n° 2, p. 14.

(2) La « zone de franchise » serait donc égale à 10%, dans cet exemple.

(3) Dans le secteur des prestations de services, les transports posent un problème particulier, comme le montre un article du *Bulletin de Documentation pratique des T.C.A.* (1963, n° 12, p. 451) : « Les transports et la T.V.A. ». La taxe ne peut être étendue en principe sans inconvénients à cette catégorie de prestations de services qu'en cas de généralisation de la T.V.A. à tous les secteurs d'activité économique et sous réserve de l'application d'un taux de T.V.A. uniforme et de l'extension du droit à déduction au

tion (1) ne pourraient semble-t-il, être intégrés au champ d'application de la T.V.A. que si ce régime devenait suffisamment simple pour pouvoir être appliqué commodément par des redevables moyens (2).

Cette réforme ne pourrait donc se faire que combinée avec d'autres mesures tendant à la simplification de la taxe, mesures qui seront d'ailleurs envisagées dans ce qui suit. En particulier devraient être supprimées les complexités inhérentes au pourcentage de déduction et aux régularisations ultérieures, lesquelles se situent toutes au-dessus de la capacité d'assimilation du redevable moyen (3). Le système de la déduction de taxe, qui s'écarte des règles comptables habituelles (4) est déjà suffisamment complexe en lui-même pour qu'on n'y ajoute pas d'autres sources de difficultés.

Enfin, la réforme ne devrait pas être génératrice d'une surcharge fiscale. Deux considérations s'imposent à l'esprit :

— D'une part, le régime des déductions devrait être repensé pour permettre aux nouveaux assujettis de bénéficier de l'imputation en ce qui concerne les investissements propres à leur forme d'activité (5). En parti-

matériel roulant, conditions que l'article précité considère comme un « objectif idéal très lointain ». Faute d'atteindre cet objectif, l'application de la T.V.A. aux transports ne peut être envisagée, sous peine de rompre la neutralité de la législation à l'égard des transports publics ou privés, qu'en introduisant des correctifs de nature particulière.

(1) Il serait peu opportun de limiter l'application de la T.V.A. aux ventes en gros, car il a été impossible jusqu'à ce jour de trouver une définition de ces ventes satisfaisante du point de vue fiscal (cf. « Un écueil : la vente au détail », *Bulletin de Documentation pratique des taxes sur le chiffre d'affaires*, 1955, n° 2, p. 62). Le nouveau champ d'application devrait donc englober les ventes au détail, sous les réserves importantes que nous serons amenés à faire plus loin. La limitation de l'assujettissement aux ventes en gros présenterait d'ailleurs un inconvénient majeur : elle inciterait les grossistes à créer des rayons de détail et à présenter comme ventes au détail certaines ventes faites à des professionnels. On a fait remarquer qu'« il est déjà bien des professionnels qui achètent dans le commerce de détail, pour acheter sans facture » et qu' « il n'est peut être pas de bonne tactique fiscale de mettre du même côté, et l'avantage d'acheter sans facture, et celui d'acheter à un vendeur exonéré » (Rapport Pécresse, du 29 nov. 1963, aux Assises Nationales du Commerce, p. 16).

(2) Sur les problèmes que pose l'application de la T.V.A. aux détaillants, voir notamment : H. Laufenburger, « L'impossible *réforme fiscale* », *Revue de Science financière*, 1960, n° 1, p. 21 ; J. Monteil, « Les privilèges fiscaux et la taxe sur la valeur ajoutée », *Revue de Science financière*, 1958, n° 2, p. 287 et 295. « Un écueil : la vente au détail », *Bulletin de Documentation pratique des taxes sur le chiffre d'affaires*, 1955, n° 2, p. 62. « La réforme des T.C.A. devant le Conseil économique » (Texte du rapport de M. André Malterre), *Revue des Contributions indirectes*, 1956, n° 85, p. 5. J. F. Pecresse, *Rapport sur le régime des taxes sur le chiffre d'affaires*, présenté le 29 novembre 1963, aux Assises Nationales du Commerce.

(3) « Il suffit d'imaginer l'application du prorata chez un épicier ou un mercier de village pour couper court à toute spéculation intellectuelle dans le sens d'une extension totale et pour classer définitivement dans le domaine de l'utopie l'aspiration du commerce de détail au sein de la taxe sur la valeur ajoutée » (« Un écueil : la vente au détail », *Bulletin de Documentation pratique des taxes sur le chiffre d'affaires*, 1955, n° 2, p. 62).

(4) En ce sens : J. F. Pécresse, Rapport présenté le 29 novembre 1963 aux Assises Nationales du Commerce.

(5) Il nous paraît certain que la généralisation de la taxe se ferait plus aisément, de ce point de vue, dans le cadre de l'impôt sur la valeur ajoutée, étudié dans le chapitre précédent.

culier, nous estimons que l'exclusion des immeubles commerciaux n'aurait plus de raison d'être dans un régime comprenant l'assujettissement du secteur de la distribution (nous aurons à revenir sur ce point).

— D'autre part, le taux de la T.V.A. pourrait difficilement être maintenu à son niveau actuel. Une baisse importante de ce taux paraissant incompatible avec les exigences du rendement de l'impôt, il semble que la généralisation de l'assujettissement entraînerait une différenciation des taux. Les prestations de services devraient, en toute hypothèse, bénéficier d'un taux réduit en raison de la part relativement importante de valeur ajoutée que contiennent ces opérations, très différentes en cela des ventes.

Cette considération, moins déterminante lorsqu'il s'agit de prestations de services se situant dans le cycle de la production, prend tout son sens lorsqu'il s'agit de prestations rendues à des consommateurs (1).

Enfin, il est évident que cette réforme, pour éviter un accroissement des charges fiscales et avoir une chance d'être favorablement accueillie par les intéressés devrait s'accompagner de la suppression de la taxe locale (ce qui pose le problème de ressources de remplacement pour les communes, sur lequel nous n'avons pas à nous étendre ici) (2).

Même ainsi conçue, la réforme n'en serait pas moins dangereuse pour le niveau des prix, car les secteurs qu'elle concernerait comportent une part importante de redevables non rationnels, enclins de ce fait à la répercussion parasitaire, c'est-à-dire à une répercussion ne tenant pas compte des possibilités d'imputation. Le choix du moment (3) serait donc très important, de même que l'élaboration, à titre transitoire du moins, d'une réglementation adéquate des prix. Cette réglementation devrait comporter des dispositions très claires et très détaillées explicitant le calcul des prix de revient dans un régime de T.V.A., dispositions qui devraient être portées le plus largement possible à la connaissance des redevables notamment par voie de communiqués publiés dans la presse (4).

Malgré toutes ces précautions, il est certain que l'extension de la T.V.A.

(1) Sur ce problème, voir par exemple H. LAUFENBURGER, « L'impossible *réforme fiscale* », *Revue de Science financière*, 1960, n° 1, p. 22.

(2) Cf. « La Réforme des T.C.A. : suggestions et possibilités », *Revue des Contributions indirectes*, 1959, n° 117, p. 354.

(3) Il serait absolument inopportun de situer cette réforme dans une période où les prix marqueraient une nette tendance à la hausse. Il est indéniable, en effet, que même en matière de taxes sur le chiffre d'affaires, la répercussion de l'impôt est liée à la conjoncture, c'est-à-dire au problème de la formation des prix. Les auteurs du projet de réforme des T.C.A. déposé en 1959 s'en étaient rendu compte, ce qui permit à M. LAUFENBURGER d'écrire : « A notre connaissance, c'est pour la première fois que les techniciens des Finances présentent une vue correcte du mécanisme de la répercussion. L'incorporation dans les prix des taxes sur le chiffre d'affaires, comme, dans certaines conditions, celle de l'impôt dit direct, est évidemment fonction de la conjoncture... Une récession... neutraliserait, pour ainsi dire, l'effet sur les prix et des impôts indirects et des impôts directs » (H. LAUFENBURGER, « L'impossible *réforme fiscale* », *Revue de Science financière*, 1960, n° 1, p. 21).

(4) Sur l'importance de la présentation claire d'une réglementation des prix, voir P.-L. REYNAUD, *Cours d'Economie politique destinés au perfectionnement aux affaires*, Librairie Générale de Droit et de Jurisprudence, 1958, p. 111.

au secteur de la distribution serait une opération très délicate. Nous pensons donc qu'il serait indispensable de ne pas en faire un principe, mais au contraire de la limiter autant que possible au minimum indispensable à l'harmonisation de la T.V.A., c'est-à-dire aux opérations qui sont susceptibles de constituer une « source » de pourcentage de déduction dans le jeu normal de cette taxe. Autrement dit, cette extension de la T.V.A. devrait être envisagée sous l'optique « redevable » et non sous l'optique « opérations ». Edicter que toutes les reventes et toutes les prestations de services doivent être assujetties à la T.V.A., parce que de telles opérations posent, lorsqu'elles sont réalisées par un assujetti, le problème du pourcentage de déduction, ce serait adopter un remède pire que le mal. Cela équivaudrait, en effet, pour simplifier le régime des assujettis, à étendre un système non simple (1) à la généralité des redevables. Nous pensons, quant à nous, qu'il faut limiter l'application de la T.V.A. aux redevables en mesure de l'appliquer correctement (2) et donc en exclure tous les petits redevables.

Il suffira, à cet égard, de rappeler que l'assujettissement des petits redevables aux taxes sur le chiffre d'affaires, même de type traditionnel, a toujours été source de difficultés (3) (nous l'avons vu dans la partie historique).

Mais tout seuil brutal d'imposition crée des anomalies d'ordre économique et risque d'entraîner, soit des fraudes, soit des scissions d'entreprises.

Il serait donc nécessaire :

— d'une part, de prévoir un double seuil : en deçà du premier, les entreprises échapperaient à toute imposition ; entre le premier et le second, elles seraient passibles d'une imposition réduite, fixée forfaitairement, le cas échéant ;

— d'autre part de disposer qu'un groupe d'entreprises dépendantes serait, à l'égard desdits seuils, considéré comme une seule et même entreprise.

Un seuil d'imposition n'est d'ailleurs pas sans danger. S'il n'est pas régulièrement ajusté en fonction de la hausse des prix, des redevables de plus en plus nombreux viennent à glisser en dessous du seuil, ce qui déséquilibre le système (4).

(1) Même simplifiée, la T.V.A. restera nécessairement beaucoup plus complexe que les taxes sur le chiffre d'affaires du type habituel.

(2) On rappellera au passage que l'un des avantages de l'impôt sur la valeur ajoutée que nous avons étudié au chapitre précédent serait de permettre de régler plus commodément le sort des petits redevables.

(3) Sur l'aspect psychologique du problème des petits redevables, voir LAUFENBURGER, *Théorie économique et psychologique des finances publiques*, Sirey, 1956, p. 248.

(4) Il s'agit d'un phénomène général. En matière fiscale, toutes les limites fixées en valeur nominale ont tendance à manquer d'élasticité. Les redevables de l'impôt sur le revenu des personnes physiques en ont fait l'expérience. Des limites de ce genre devraient être assorties de principes d'indexation inscrits dans la loi. Sur ce problème, voir notamment : F. TRÉVOUX, « La déformation du système fiscal par l'inflation », *Revue de Science financière*, 1956, p. 8.

Cf. K. KLEINJOHANN, *Die Ertragsfähigkeit der Umsatzsteuer*, Duncker et Humblot, Berlin, 1954, p. 38 ; P. COULBOIS, « Staatshaushalt und Finanzsystem Frankreichs », *Handbuch der Finanzwissenschaft de Gerloff et Neumark*, t. III, p. 236 et s.

2° Il est certain que le régime des taxes uniques dont relèvent certains secteurs est incompatible avec l'existence d'une taxe sur la valeur ajoutée. Les redevables qui se livrent aux opérations passibles de ces taxes exercent, en général, d'autres activités, passibles de la T.V.A. Ils se trouvent, de ce fait, soumis à un régime particulièrement complexe.

La résurgence des taxes uniques est en totale opposition avec la tendance de rationalisation qui préside à notre système de taxes sur les affaires depuis l'institution de la T.V.A. Dans l'intérêt d'une élimination des causes de prorata, nous sommes partisan de la suppression de toutes les taxes uniques ou spécifiques actuellement appliquées, même si ces taxes peuvent, à d'autres égards, comporter certains avantages (1).

3° Il reste à envisager le difficile problème des exonérations.

Certaines d'entre elles, instituées sous l'empire de la taxe à la production, ont sans doute perdu beaucoup de leur importance du fait des nouvelles possibilités de déduction que comporte le régime de la T.V.A. Il n'est donc pas exclu d'envisager, à cet égard, un travail de révision et d'élagage. Mais la portée pratique d'une telle entreprise demeurera nécessairement très limitée.

D'une part, en effet, il est à prévoir que les bénéficiaires d'exonérations opposeront une résistance très vive à toute modification de leur statut (2).

D'autre part, les exonérations s'inscrivent dans le cadre d'une politique économique d'ensemble (politique des prix (3), soutien de certaines activités en difficulté). Certaines d'entre elles ont pour but de pallier le caractère régressif de l'impôt sur le chiffre d'affaires. Si l'on envisageait de supprimer ces exonérations, il serait nécessaire de les faire renaître sous une autre forme, sous forme de subventions par exemple, ce qui, tout en étant d'un effet psychologique moindre qu'un dégrèvement immédiat, serait au surplus malaisé à mettre en pratique.

Il nous semble donc à peu près inévitable que des régimes préférentiels subsistent en matière de T.V.A. (4). On a suggéré de remplacer les exoné-

(1) Voir, par exemple, sur les avantages de la taxe unique sur les viandes : « Après dix ans de la taxe de circulation sur les viandes », *Bulletin de Documentation pratique des T.C.A.*, janv. 1963, p. 8. Sur les inconvénients des taxes uniques, voir M. LAURE, *La taxe sur la valeur ajoutée*, p. 24 et *Au secours de la T.V.A.*, p. 18 et s. Voir aussi, sur les taxes uniques, *Revue des Contributions indirectes*, avril 1961, p. 199.

(2) Sur la vigueur des privilèges fiscaux, voir M. LAURE, *Traité de politique fiscale*, p. 40 (« Il n'existe pratiquement pas d'autre moyen, pour supprimer de tels privilèges une fois qu'ils ont été institués, que de supprimer l'impôt sur lequel ils portent »).

(3) Cf. « La T.V.A. et le mouvement des prix », *Revue des Contributions indirectes*, 1957, n° 91, p. 35.

(4) La prolifération des exonérations n'est pas particulière à la France. L'impôt allemand sur le chiffre d'affaires comporte une trentaine de chefs d'exonération (cf. « La fiscalité des pays du Marché Commun, Allemagne », Imprimerie Nationale, 1962, Supplément n° 162 à *Statistiques et Etudes financières*, p. 587), l'impôt hollandais, près d'une centaine (cf. « La fiscalité des pays du Marché Commun, Pays-Bas-Luxembourg », Imprimerie Nationale, 1962, Supplément n° 163 à *Statistiques et Etudes financières*, p. 663). En revanche l'impôt luxembourgeois ne comporte qu'une dizaine d'exonérations, mais il atteint des produits de première nécessité, dont certains — il est vrai — bénéficient de taux réduits (ouvrage précité, p. 694) : il faut souligner par ailleurs que l'impôt luxembourgeois sur le chiffre d'affaires ne représente que 20 % environ des

rations par des taux préférentiels ce qui supprimerait toute difficulté en matière de pourcentage de déduction. Devenant passibles de la T.V.A. — même à un taux réduit — les opérations actuellement exonérées ne donneraient plus lieu à réduction des possibilités de déduction.

Cette solution a notamment été préconisée par M. Lauré (1). Reprenant les suggestions de cet auteur, les auteurs du quatrième plan de développement économique et social préconisent le remplacement de certaines exonérations par des taux diversifiés « de manière à compenser presque exactement les déductions physiques et financières qui ne peuvent s'effectuer aujourd'hui » (2).

Un tel régime ne serait pas sans inconvénients. Même sous le régime actuel, la pluralité de taux fait naître des problèmes de frontière dont la solution nécessite des instructions byzantines qui fournissent autant de sujets aux chansonniers (3).

Multiplier les taux de la T.V.A., ce serait aboutir rapidement à une complexité qui prendrait avantageusement le relais des difficultés provoquées par la réglementation du pourcentage de déduction. Il deviendrait de plus en plus nécessaire, pour régler le régime d'imposition d'un produit, de se référer à son classement douanier. Or, les aménagements à apporter au régime de la T.V.A. doivent, nous l'avons vu, être orientés dans le sens de la simplification du système existant, surtout si l'on entend étendre l'assujettissement à la taxe (4). Mais il faut reconnaître, par ailleurs, que le remplacement des exemptions par des tarifs réduits constitue la seule solution viable au problème des exonérations, puisque la suppression pure et simple de ces dernières ne pourra en général être envisagée.

Force est donc de placer la solution « taux réduit » dans une optique résolument simplificatrice, c'est-à-dire de limiter les taux réduits à deux au maximum, en regroupant sous l'empire d'un même taux tous les produits relevant d'un même secteur d'activité. Ainsi, il serait souhaitable,

recettes fiscales de ce pays (cf. J. KAUFFMANN, « La législation fiscale du Grand-Duché de Luxembourg »..., *Revue, La fiscalité du Marché Commun*, 1962, n° 3, p. 59). L'impôt italien (imposta generale sull'entrata) comporte une trentaine d'exonérations (cf. « La fiscalité des pays du Marché Commun, Italie », Imprimerie Nationale. 1962, Supplément, n° 166 à *Statistiques et Etudes financières*, p. 1157).

En Grèce également, il existe de nombreuses exonérations (et, en particulier, une liste d'environ 150 activités artisanales exonérées) ; M. PETROUTSOPOULOS (*Le système des T.C.A. en Grèce*, thèse Paris, 1954, p. 238) rend ces exonérations responsables de la complexité du système grec.

La multiplicité des exonérations peut donc être considérée, en matière d'impôt sur le chiffre d'affaires, comme une règle quasi-générale.

(1) *Au secours de la T.V.A.*, p. 123. Voir dans le même sens : *Revue des Contributions indirectes*, mars 1961, p. 125.

(2) « Les T.C.A. et le quatrième plan de développement économique et social », *Bulletin de Documentation pratique des T.C.A.*, oct. 1962, p. 389.

(3) Cf. « La réforme des taxes sur le chiffre d'affaires : Suggestions et possibilités », *Revue des Contributions indirectes*, 1959, n° 117, p. 351.

(4) Il est bien évident, en effet, que c'est dans le secteur de la distribution que la pluralité des taux créerait le plus de difficultés. De nombreux commerçants sont en effet très peu spécialisés dans leur activité, alors que la spécialisation est en général la règle dans l'industrie (cf. Rapport Pécresse du 29 novembre 1963, aux Assises Nationales du Commerce, p. 18).

par exemple, de prévoir un même taux réduit pour tous les produits alimentaires, ce qui aurait pour avantage de mettre fin à l'effarante diversité qui sévit actuellement dans ce secteur. Ce taux réduit, qu'il serait nécessaire de fixer à un niveau très bas, puisqu'il atteindrait des produits de première nécessité et s'appliquerait notamment à des produits traditionnellement exempts d'impôt indirect (comme le pain par exemple) pourrait s'appliquer, par ailleurs, à tous les produits actuellement exonérés et utilisés habituellement par le consommateur moyen. Les autres produits exonérés pourraient sans doute être soumis sans inconvénients à un taux intermédiaire de T.V.A.

Les taux réduits devraient cependant être fixés à un niveau assez élevé pour permettre aux redevables « marginaux » (1), c'est-à-dire à ceux pour lesquels l'assiette réelle de l'impôt est la plus faible, d'imputer en totalité leur crédit d'impôt. A défaut, il faudrait, en effet, prévoir des procédés de restitution en faveur des redevables dont les prix de revient risqueraient d'être grevés d'un crédit d'impôt théorique, non imputable du fait de l'insuffisance de la taxe exigible sur les ventes (2).

Seul un tel effort de simplification permettrait l'extension, mesurée, de la T.V.A. au secteur de la distribution ; nous avons vu que cette extension serait inconciliable avec un régime complexe de T.V.A.

On peut noter, au surplus, que seules les exonérations à caractère réel (c'est-à-dire celles visant des produits déterminés) ont, en principe, une incidence sur le pourcentage de déduction.

Les exonérations ou exemptions à caractère personnel (œuvres diverses, agriculteurs (3), professions libérales (4), artisans) pourraient être maintenues sans difficultés. Limitées à des redevables déterminés, qui restent en principe entièrement étrangers au mécanisme de la T.V.A. (5), elles n'ont pas d'incidence sur le calcul de cette dernière. Certes, on a proposé (6), pour des raisons économiques notamment, de supprimer ou de restreindre l'exonération accordée aux artisans. Mais cette mesure étant étrangère au problème de l'assiette réelle de la T.V.A., nous n'avons pas à prendre parti sur ce point (7). Enfin, il est évident que l'exonération des expor-

(1) Le terme étant pris ici dans un sens particulier.

(2) En ce sens : « La T.V.A. et le mouvement des prix », *Revue des Contributions indirectes*, 1957, n° 91, p. 35,

(3) Sur l'aspect psychologique de l'exonération des agriculteurs, voir LAUFENBURGER, *Théorie économique et psychologique des finances publiques*, Sirey, 1956, p. 246. L'exonération peut également se justifier par la considération que l'agriculture n'a pas les mêmes facilités que le commerce et l'industrie pour répercuter l'impôt (cf. notamment : B. NOGARO, *Cours d'Economie politique*, 4e éd., Domat-Montchrestien, t. II, p. 287. P.-L. REYNAUD, « La psychologie du contribuable devant l'impôt » *Revue de Science et de Législation financières*, 1947, pè 394).

(4) Sur la difficulté de faire payer un impôt sur les agriculteurs ou les contribuables exerçant des professions indépendantes, voir M. LAURE, *Traité de politique fiscale*, p. 40.

(5) Sous réserve de la possibilité qu'ont les artisans, de soumettre volontairement à la taxe les opérations qu'ils font avec des assujettis à cette dernière.

(6) LAURE, *La taxe sur la valeur ajoutée*, p. 70 et *Traité de politique fiscale*, p. 77 et s. Voir aussi : « La réforme des T.C.A. Suggestions et possibilités », *Revue des Contributions indirectes*, 1959, n° 117, p. 356.

(7) Sur le problème des artisans, voir également : J. MONTEIL, « Les privilèges fiscaux et la taxe sur la valeur ajoutée », *Revue de Science financière*, 1960, n° 1, p. 297.

tations est intangible. Mais cela ne semble pas présenter d'inconvénients en ce qui concerne le pourcentage de déduction, puisque ces opérations sont, pour la détermination dudit pourcentage, assimilées à des opérations soumises à la T.V.A.

***

Telles sont, semble-t-il, les seules possibilités qui se présentent, dans le cadre du régime actuel de la T.V.A., pour mettre fin au pourcentage de déduction et, par là même, aux régularisations motivées par la variation de ce pourcentage dans le temps.

Il est d'ailleurs vraisemblable que l'extension du champ d'application de la T.V.A. permettrait une unification des régimes de déduction (déduction physique et déduction financière) : il ne serait plus nécessaire, semble-t-il, en matière de déduction physique, de procéder à la discrimination des matières premières affectées à des fabrications mixtes (taxables et exonérées). La réforme ainsi conçue laisserait toutefois subsister les régularisations motivées par les changements intervenant dans l'affectation des biens. Il serait donc nécessaire, à cet égard, de la compléter par une mesure qu'il est temps à présent d'étudier.

Sous-Section II.— Introduction de la notion d'amortissement

Il est une réforme qui, tout en supprimant les régularisations actuellement nécessaires en cas de modification dans l'affectation des investissements à des opérations taxables, permettrait également d'éviter les régularisations découlant des variations dans le temps du pourcentage de déduction (pour le cas où les réformes tendant à supprimer entièrement ce pourcentage, par l'extension du champ d'application de la T.V.A., ne pourraient, pour une raison ou une autre, voir le jour).

Cette réforme consisterait à introduire la notion d'amortissement dans le jeu de la déduction de taxe. En recommandant l'institution de la T.V.A., M. Lauré écartait l'amortissement du système des déductions et sa conception a, malheureusement, prévalu.

Or, qu'on le veuille ou non, l'investissement et l'amortissement sont pratiquement inséparables (1). Lorsqu'on prétend exclure la notion d'amortissement des règles de déduction, elle revient au galop, par le biais des régularisations ultérieures qui ont l'inconvénient d'engendrer de sérieuses complexités.

On peut faire remarquer par ailleurs que la déduction par amortissement est conforme au fondement du système actuel, qui est essentiellement d'éviter une superposition d'impôts. Or cette superposition ne se produit qu'au fur et à mesure que les annuités d'amortissement entrent

(1) Cf. par exemple : I.N.S.E.E., *Initiation à la comptabilité nationale*, Paris, Imprimerie Nationale, 1960, p. 22.

dans le prix de revient des produits (1). En outre, l'introduction de la notion d'amortissement aurait l'avantage, du point de vue économique, de ne plus limiter la sensibilité de la T.V.A. aux données de la conjoncture.

Dans le système actuel, le poids de l'impôt a tendance à s'alléger en période d'expansion et à s'aggraver lorsque les investissements se ralentissent (2). L'introduction de la notion d'amortissement rendrait à la T.V.A., dans une certaine mesure, l'élasticité économique d'un impôt sur le chiffre d'affaires (3).

Certes, nous retrouvons une partie des objections que nous avons déjà étudiées à propos de l'institution d'un véritable impôt sur la valeur ajoutée. Et tout d'abord, l'objection tenant à la pression fiscale psychologique. M. Lauré écrit ce qui suit à cet égard (4) : « L'introduction de la notion d'amortissement dans le calcul de la T.V.A. rapprocherait beaucoup l'assiette de cette taxe de l'assiette de l'impôt sur les bénéfices. Même si d'importantes différences devaient encore subsister, le rapprochement existerait sur le plan psychologique. Or, l'éloignement des assiettes des impôts les unes des autres aide à mieux supporter la pression fiscale. Lorsque les assiettes se rapprochent la sensibilité devient plus vive ».

Cet argument, qui mérite d'être pris très au sérieux lorsqu'il s'agit de construire un véritable impôt sur la valeur ajoutée, nous paraît beaucoup plus aisé à réfuter lorsqu'il s'agit simplement d'introduire la notion d'amortissement dans le système actuel de la T.V.A. L'optique fondamentale de ce système (basé sur la déduction « impôt sur impôt ») est à notre avis suffisamment éloignée de celle de l'impôt sur les bénéfices pour qui les deux impôts ne se confondent pas dans l'esprit des redevables.

On objectera également que les redevables perdraient ainsi le bénéfice de l'avantage de trésorerie inhérent à la possibilité de déduction immédiate. Nous renverrons sur ce point aux observations que nous avons formulées au sujet de cette objection en traitant de l'impôt sur la valeur ajoutée et nous rappelons, à cet égard, qu'une telle modification des règles de déduction ne saurait, bien entendu, être édictée à « contre-courant » de la conjoncture en matière d'investissements.

***

(1) En ce sens : « Controverse sur la T.V.A. », *Revue des Contributions indirectes*, 1957, n° 99, p. 25.

(2) Cf. F. PRIGENT, T.V.A. Investissements. Evolution économique, *Revue des Contributions indirectes*, 1958, n° 108, p. 33.

(3) Dans le même sens : M. BRONFENBRENNER, « Controverse à propos de la T.V.A. », *Revue de Science et de Législation financières*, 1953, p. 849.

Voir sur le même problème : L. REBOUD, *Systèmes fiscaux et Marché Commun*, Sirey, 1961, p. 264.

Sur l'élasticité économique des taxes sur le chiffre d'affaires, voir notamment : L. MEHL, *Science et technique fiscales*, P.U.F., 1959, t. I, p. 261 et la bibliographie mentionnée à la p. 270 de cet ouvrage ; J. DELLAS, « Les taxes sur le chiffre d'affaires dans l'économie contemporaine », *Revue de Science et de Législation financières*, 1948, p. 77, GERLOFF et NEUMARK, *Handbuch der Finanzwissenschaft*, t. 1, p. 152.

(4) *Au secours de la T.V.A.*, p. 63.

En regard de ces critiques, les avantages du régime que nous proposons paraissent évidents. Celui-ci, tout en assurant une rigoureuse neutralité de l'impôt à l'égard des investissements (1), jetterait les bases d'une déduction financière cohérente. La détermination du taux d'amortissement ne soulèverait aucune difficulté, puisque ce taux est déjà réglementé en matière d'impôts directs. Les redevables se borneraient donc à déduire, *en fin d'exercice*, une taxe calculée sur le montant des amortissements déduits pour la détermination de leur bénéfice imposable. L'amortissement dégressif serait retenu à cet égard suivant les mêmes règles qu'en matière d'impôts directs. Le pourcentage de déduction — en supposant qu'il soit maintenu, à l'encontre des réformes suggérées plus haut — serait appliqué directement à la taxe déductible ainsi calculée. Il pourrait être déterminé sur la base des opérations taxables de l'exercice clôturé. Il ne serait plus soumis à régularisation ultérieure, puisque — solution la plus rationnelle qui soit — les amortissements afférents à *chaque* exercice seraient affectés du pourcentage propre à cet exercice.

Enfin et surtout, le système ainsi envisagé permettrait la suppression des régularisations actuellement applicables en cas de modification dans l'affectation des biens. Pour l'exercice de la cession, la taxe déductible serait simplement calculée sur l'amortissement *prorata temporis* déterminé n matière d'impôts directs. La simplification ainsi réalisée serait très importante. Les redevables n'auraient plus à « suivre » distinctement les investissements, au regard des taxes sur le chiffre d'affaires, pendant la période forfaitaire de cinq ans actuellement retenue à cet égard. Ils n'auraient plus à tenir une « fiche de déduction » retraçant l'historique de leur investissement au regard de la T.V.A.

On notera cependant que, comme dans le régime actuel, les investissements devraient être comptabilisés, dès l'acquisition, pour un montant hors T.V.A., car il est évident que le prix de revient sur la base duquel doivent être calculés les amortissements, ne saurait comprendre une taxe ouvrant, en définitive, droit à déduction (2).

On signalera également que l'introduction de la notion d'amortissement en matière de T.V.A. supposerait le maintien de l'imposition, au titre des livraisons à soi-même, des éléments fabriqués par le redevable (ou achetés en vue de la revente) ultérieurement affectés aux besoins de l'exploitation en qualité d'immobilisations amortissables ; la taxe acquittée au titre de cette livraison à soi-même ouvrirait droit à déduction par voie d'amortissements. Il y a lieu, enfin, de noter une difficulté qui se produirait en période de dépréciation monétaire. Des dispositions spéciales assurent alors en général la revalorisation des amortissements (3). Une telle revalo-

(1) Cf. dans le même sens : K. KLEINJOHANN, *Die Ertragsfähigkeit der Umsatzsteuer* », Dunker et Humblot, Berlin, 1954, p. 84.

(2) La taxe ainsi exclue du prix de revient de l'immobilisation serait, semble-t-il, à virer, en comptabilité, à un compte de régularisation, qui serait « amorti » au fur et à mesure des déductions annuelles.

(3) Les coefficients de révision des bilans qui permettaient, jusqu'à une date récente, d'obtenir une telle réévaluation, ont été fixés pour la dernière fois par référence à la date du 30 juin 1959 et ont dû être utilisés au plus tard le 31 décembre 1963 (en métropole).

risation pourrait-elle, le cas échéant, être admise également pour le calcul de la T.V.A. déductible au titre des amortissements ? (Dans la négative, le système supposerait un calcul distinct des amortissements déductibles en matière d'impôt direct et de ceux servant de base au calcul de la T.V.A. imputable). L'extension de la revalorisation à la déduction de la T.V.A. serait, à notre avis, légitime puisqu'elle assurerait la revalorisation d'une créance que le redevable détiendrait virtuellement contre le Trésor dès l'acquisition des biens encore qu'elle ne pourrait être recouvrée que par fractions annuelles. En somme, la revalorisation de la créance en cas de dépréciation monétaire serait la contrepartie équitable de l'étalement dans le temps d'une déduction actuellement immédiate. Des mesures transitoires devraient, d'autre part, être édictées pour les investissements ayant, dans le cadre du régime actuel, ouvert droit à déduction immédiate de la taxe.

***

L'étalement dans le temps des déductions relatives aux investissements dégagerait, pour le Trésor, un supplément de ressources (1) qui permettrait de consentir une extension des déductions par l'assouplissement des critères de déductibilité, mesure hautement souhaitable, d'une part, parce qu'elle faciliterait l'acceptation, par les milieux intéressés, du fractionnement des déductions par l'amortissement, d'autre part, parce qu'elle contribuerait à son tour à la simplification de la taxe.

Sous-Section III. — Harmonisation du régime des déductions

En étudiant le régime actuel des déductions, nous avons constaté à quel point les exclusions maintenues dans ce domaine étaient source de problèmes de frontières et, par là même, de difficultés d'interprétation.

La T.V.A. de M. Lauré était, sur ce point, beaucoup plus simple, beaucoup plus cohérente.

Pour parvenir à une généralisation, dans la mesure du possible, de cette taxe — généralisation qui, nous l'avons vu, serait elle-même génératrice de simplification — il est indispensable de reviser toute la réglementation des déductions, afin d'étendre notamment celles-ci à tous les investissements habituellement effectués dans le secteur de la distribution et celui des prestations de services.

Lors de l'élaboration du quatrième plan, des suggestions (2) partielles

(1) Supplément tenant au décalage proprement dit et que l'on pourrait comparer, par ses incidences budgétaires, à celui dégagé par l'institution, en 1948, du régime des paiements fractionnés et également, le cas échéant, supplément tenant à la diminution de la charge d'intérêt (La déduction immédiate équivaut, en quelque sorte, à une avance de trésorerie consentie aux entreprises). Sur l'assimilation de la déduction immédiate de T.V.A. à un crédit consenti aux entreprises, cf. « Controverse sur la T.V.A. », *Revue des Contributions indirectes*, 1957, n° 99, p. 25.

(2) « Les T.C.A. et le quatrième plan de développement économique et social », *Bulletin de Documentation pratique des T.C.A.*, oct. 1962, p. 389.

ont été formulées dans le domaine des déductions. C'est ainsi qu'un certain nombre de membres du groupe fiscalité de la Commission de l'Economie Générale et du Financement ont suggéré l'extension des déductions aux immeubles d'exploitation non-industriels. D'autre part, la Commission de la Chimie a souligné les inconvénients de l'absence de déduction des produits pétroliers par les utilisateurs desdits produits (1).

Par notre part, nous pensons qu'il est indispensable d'adopter, à cet égard, des mesures radicales (2) rapprochant autant que possible les critères de déductibilité de ceux retenus en matière d'impôt sur les bénéfices.

En premier lieu, il serait souhaitable que la déduction fût admise en faveur de toutes les immobilisations amortissables.

Les déductions étant calculées sur la base des amortissements fiscaux, conformément à ce que nous suggérons par ailleurs, porteraient ainsi sur la totalité des amortissements déductibles pour la détermination du bénéfice imposable, ce qui éviterait de procéder à des ventilations dans le tableau des amortissements joint au bilan de chaque exercice.

Seraient donc supprimées les exclusions actuelles visant les immeubles non-industriels, les véhicules (3) et les objets de mobilier. Cela mettrait fin aux irritants litiges qui se produisent actuellement en ce qui concerne ces derniers (éléments se trouvant à la frontière du matériel et du mobilier) et en ce qui concerne les immeubles (ventilation des immeubles mixtes, contestations concernant les bâtiments qui constituent, du point de vue économique, le prolongement des unités de fabrication). Du même coup disparaîtrait la théorie des accessoires de biens exclus qui, nous l'avons vu, est source de ventilations complexes et arbitraires et est au surplus discutable.

Les restrictions aux déductions seraient, en matière d'investissements, les mêmes que celles applicables en matière d'impôts directs :

— Il est évident, tout d'abord, que seraient exclus tous les éléments affectés, en fait, à l'usage personnel des redevables.

— Seraient exclus par ailleurs tous les éléments somptuaires : voitures de tourisme pour la fraction excédant 20.000 F du prix d'acquisition, résidences secondaires, bateaux de plaisance.

Ainsi, la T.V.A. aurait-elle fait un pas décisif à la rencontre de l'impôt sur les bénéfices : le principe général serait que tout ce qui ouvre droit à déduction en matière d'impôt sur les B.I.C. ouvre également droit à déduction en matière de T.V.A.

(1) Par exemple : un vernis fabriqué en France supporte définitivement la T.V.A. au taux de 10 % sur ses constituants pétroliers, ainsi que celle de 20 % sur sa valeur totale, alors que le même produit importé ne supporte que la T.V.A. de 20 % sur la valeur d'importation.

(2) En faveur d'une suppression de toute limitation à la déduction des investissements : C. CAMPET, *Le régime fiscal du chiffre d'affaires et son incidence sur la productivité*, O.E.C.E., 1957, p. 268.

(3) Les transporteurs étant eux-mêmes assujettis à la T.V.A., dans le cadre des mesures d'élargissement du champ d'application de cette taxe, transporteurs publics et entreprises intégrant un service de transports se trouveraient placés sur le même plan en ce qui concerne les possibilités de déduction.

Les conséquences pratiques en seraient les suivantes :

— *Unité de contrôle.* Les contrôles effectués en matière d'impôt direct seraient directement utilisables pour la T.V.A., ce qui correspondrait aux tendances profondes de l'organisation actuelle de nos administrations fiscales et constituerait un pas de plus vers la rationalisation de cette organisation.

— *Unité de réglementation sur le plan des déductions.* Les déductions en matière de T.V.A. pourraient être inscrites dans un seul article du *Code Général des Impôts.* Cet article poserait la référence à la réglementation des B.I.C. et se bornerait à énumérer un certain nombre d'exceptions.

Des exceptions devraient en effet être maintenues en raison de l'optique particulière de la T.V.A. Mais ces exceptions seraient en nombre très restreint. Nous pensons, en particulier, qu'on pourrait maintenir l'exclusion des frais de voyage et de représentation, car il n'est pas douteux qu'il y a danger d'abus dans ce domaine (encore qu'il ne faille pas exagérer les conséquences, pour le Trésor, du gaspillage qui est susceptible de se produire en cette matière). Il n'est d'ailleurs pas exclu que la réglementation des B.I.C., qui marque depuis quelques années une tendance à l'élimination des dépenses somptuaires, se saisisse un jour de cette question et restreigne également la déductibilité de certains de ces frais (des velléités se sont, en fait, manifestées en ce sens...).

Enfin, il est évident que les éléments non-grevés de la T.V.A. ne pourraient être admis en déduction. L'extension mesurée du champ d'application de cette taxe, que nous préconisons par ailleurs, aurait d'ailleurs pour conséquence de rétrécir considérablement le domaine de cette dernière exclusion. Resteraient exclus, en particulier, les produits agricoles, les frais de P.T.T., les primes d'assurances (1), les principaux éléments constitutifs de la valeur ajoutée au sens économique de ce terme (salaires et autres revenus distribués par l'exploitant).

Un texte clair pourrait dès lors comporter une énumération limitative des éléments n'ouvrant pas droit à déduction :

— éléments dont l'acquisition n'a pas été grevée de la T.V.A. (condition générale de la déduction) ;

— éléments exclus pour des raisons fiscales particulières (éléments à énumérer par le texte).

Une telle énumération ne laisserait plus de place à l'arbitraire des interprétations.

Ainsi, la valeur ajoutée fiscale aurait-elle, de plus, fait un pas décisif à la rencontre de la valeur ajoutée économique. Ces deux notions resteraient certes distinctes, en raison des exigences propres de la fiscalité, mais du moins le système autonome de la valeur ajoutée fiscale aurait-il gagné en rationalité.

Mais pour que la rationalisation se fasse, non seulement sur le plan des

(1) A moins que les compagnies d'assurances ne soient assujetties à la T.V.A. dans le cadre de la généralisation de cette taxe.

nouvelles possibilités de déduction que comporte la T.V.A. par rapport à la taxe à la production (déduction financière), mais sur celui des déductions prises dans leur ensemble, il serait nécessaire de parvenir à la suppression de la distinction entre la déduction physique et la déduction financière qui, nous l'avons vu, perpétue des problèmes de frontières hérités de la taxe à la production (définition des matières premières et agents de fabrication). L'élimination de cette distinction (1) serait, nous l'avons signalé, facilitée par la généralisation de l'assujettissement à la taxe, par laquelle se trouverait supprimée la nécessité des discriminations entre les matières premières affectées à des fabrications taxables et celles incorporées dans des fabrications exonérées.

Dans le système que nous envisageons, il n'y aurait plus de distinction qu'entre les éléments amortissables (1) et ceux ouvrant droit à déduction immédiate ; cette distinction ne provoque pas de difficultés particulières, puisqu'elle est faite, de toute manière, en matière d'impôt direct.

(1) Elimination que l'annulation de la règle du butoir a pour conséquence de faciliter
(1) Qui, nous l'avons vu, devraient continuer à être taxés en cas de livraison à soi-même.

CONCLUSION DE LA TROISIÈME PARTIE

Les réformes que nous venons de suggérer simplifieraient considérablement l'impôt, en même temps qu'ils le rapprocheraient, d'une part de la valeur ajoutée économique, d'autre part de la technique d'imposition des bénéfices industriels et commerciaux.

Ces réformes s'inspireraient, dans une large mesure, d'un retour aux sources, c'est-à-dire d'un retour à la T.V.A. élaborée par M. Lauré. Mais, accueillant la notion d'amortissement, elles constitueraient l'amorce d'un glissement plus accentué vers l'impôt direct. Ainsi conçue, la simplification relative de la T.V.A. constituerait éventuellement une étape vers l'institution à long terme d'un impôt direct sur la valeur ajoutée. Pour transformer la T.V.A., ainsi épurée, en impôt sur la valeur ajoutée, il resterait notamment, du point de vue technique, à entreprendre l'unification des taux de l'impôt (1) et à modifier l'optique fondamentale de l'impôt, c'est-à-dire à remplacer la déduction « impôt sur impôt » par une déduction « chiffre d'affaires sur chiffre d'affaires » (convertie, nous l'avons vu, en totalisation du bénéfice et des autres éléments constitutifs de la valeur ajoutée).

En matière fiscale, on ne peut évidemment poser la simplification comme un but en soi, si les mesures qui doivent y conduire se révèlent inopportunes, mais il ne faut pas oublier non plus qu'un système fiscal, quel qu'il soit, n'est viable en définitive que s'il est relativement simple.

La simplification fiscale répond, au surplus, à un désir largement répandu (2).

Comme le fait justement remarquer M. Reynaud (3) « les études psychologiques conduisent vers des formules renouvelées, basées sur une idée simple ».

L'impôt sur la valeur ajoutée constituerait, à notre avis, une telle formule. Nous n'avons cependant pas caché les graves obstacles auxquels se heurterait son introduction et qui rendent nécessaire une particulière prudence dans ce domaine.

Aussi suggérons-nous simplement

— que la T.V.A. soit aménagée dans un sens tel que l'introduction

(1) Œuvre difficile et, probablement, de longue haleine.

(2) Une fois de plus, nous référerons à cet égard aux travaux de M. Duberge (*La psychologie sociale de l'impôt dans la France d'aujourd'hui*).

(3) « La pression fiscale psychologique et le dynamisme des producteurs », *Finanzarchiv*, vol. 19, fasc. 3, p. 398.

éventuelle d'un impôt sur la valeur ajoutée ne se trouve pas compromise ; d'autant plus que les mesures exigées par un tel aménagement sont en même temps de nature à apporter le plus de simplicité à la T.V.A. sous sa forme actuelle ;

— que des études très poussées soient entreprises sur la possibilité d'instituer ultérieurement un impôt sur la valeur ajoutée.

Ces études ne devraient d'ailleurs pas se limiter à la situation du contribuable français, mais s'étendre à celle du contribuable européen, car comme nous allons le voir, la question de la T.V.A. se présente d'ores et déjà dans une perspective internationale.

QUATRIÈME PARTIE

PERSPECTIVES INTERNATIONALES

INTRODUCTION

L'interpénétration croissante des économies ne permet plus d'envisager un système fiscal dans la seule optique nationale.

Les options exercées par un pays en ce qui concerne la structure du régime d'imposition produisent en effet d'importantes conséquences sur le plan des échanges extérieurs (1). Il en est ainsi à l'évidence lorsqu'il s'agit d'impôts comme les taxes sur le chiffre d'affaires qui grèvent directement le prix des produits. Mais l'opinion se fait jour, de plus en plus, que d'autres impôts — et en particulier les impôts directs — posent des problèmes dans ce domaine, notamment parce que l'étude du phénomène de l'incidence montre que certains de ces impôts se retrouvent également pour une part plus ou moins importante dans les prix (cet aspect du problème n'étant cependant pas le seul) (2).

Quoiqu'il en soit, c'est l'impôt sur le chiffre d'affaires qui entre dans le cadre de notre étude et force nous est de limiter nos développements à celui-ci. Ainsi limité, le problème nous a semblé cependant devoir être envisagé dans son ensemble, encore que notre optique particulière soit celle de l'assiette réelle de la T.V.A.

De même que dans la partie historique nous avons estimé indispensable de traiter l'évolution générale de l'impôt sur le chiffre d'affaires sur le plan national, il ne nous paraît pas possible d'examiner les perspectives internationales de la T.V.A. en la séparant arbitrairement de la catégorie d'impôts dont elle constitue la forme la pous évoluée. Ce n'est qu'ainsi, en effet, qu'il est possible de faire comprendre pourquoi et dans quel sens la T.V.A. peut être considérée comme un impôt d'avenir sur le plan international.

Nous verrons que l'assiette réelle de cette taxe joue dans ce domaine un rôle dominant, à l'instar de ce qui se passe sur le plan purement national. Pour qu'un impôt, même souhaitable, s'inscrive effectivement dans les législations, il faut en effet qu'il soit viable, c'est-à-dire ne provoque pas trop de difficultés d'application. Or, comme nous l'avons constaté dans

(1) Sur les limites de l'effet correcteur du taux des changes dans le domaine fiscal, voir notamment : M. Laure, *Traité de politique fiscale*, p. 232 ; L. Mehl, *Science et technique fiscales*, p. 302 ; L. Reboud, *Systèmes fiscaux et Marché Commun*, Sirey, 1961 et s. ; R. Malezieux, « Quelques aspects des problèmes fiscaux du Marché Commun », *Revue de Science financière*, 1959, n° 4, p. 610 ; P. Kerlan, « Fiscalité et Marché Commun européen », *Revue de Science financière*, 1959, n° 1, p. 96.

(2) Voir notamment P. Kerlan, *op. cit.*, p. 98.

les développements qui précèdent, c'est dans la mise en œuvre rationnelle de l'assiette réelle de cet impôt que réside la pierre de touche de sa viabilité.

***

Si les règles pratiques forgées à l'occasion des échanges internationaux (1) s'attachent plus particulièrement aux taxes sur le chiffre d'affaires, c'est semble-t-il, parce que cette catégorie d'impôts est susceptible de provoquer les distorsions (2) les plus apparentes (3). Alors qu'en matière d'impôts directs, l'imposition dans le pays d'origine est maintenue dans les rapports internationaux, l'imposition dans le pays de destination l'emporte au contraire en matière de taxes sur le chiffre d'affaires ; en d'autres termes le pays exportateur rembourse en principe les taxes ayant grevé le produit, de manière à ce que celui-ci parvienne dégrevé à la frontière du pays importateur, lequel perçoit un droit d'entrée destiné à compenser les taxes que le produit n'a pas subies au même titre que les produits élaborés à l'intérieur du pays.

Il est évident que ce système ne peut être considéré que comme un moindre mal, motivé par la crainte de mesures de rétorsion ; un régime plus satisfaisant n'a pu être mis sur pied en raison de difficultés majeures, et notamment de la répugnance qu'éprouvent les Etats à consentir à des abandons de souveraineté, notamment dans le domaine fiscal, considéré comme un attribut essentiel de la puissance publique.

En effet, dans un système de taxe à cascades (4), les remboursements à

(1) Voir notamment à cet égard : M. Laure, *Traité de politique fiscale*, p. 203 ; H. Brochier et P. Tabatoni, *Economie financière*, P.U.F., 1959, p. 380 et s.

Dans son ouvrage, *A la recherche du droit international fiscal commun* (Sirey, 1955), M. Maxime Chretien aboutit à la conclusion que, en dehors des conventions internationales, *aucune règle coutumière* ne limite la compétence fiscale des Etats. Il n'y a donc pour les Etats, en l'absence de convention, d'autres limitations à leur souveraineté que celle qui résulte de la courtoisie internationale ou de la crainte des représailles (cf. : R. Malezieux, « Quelques aspects des problèmes fiscaux du Marché Commun », *Revue de Science financière*, 1959, n° 4, p. 610).

(2) Sur la notion de distorsion, voir notamment L. Reboud, *Systèmes fiscaux et Marché Commun*, Sirey, 1961, p. 5 ; R. Malezieux, « Quelques aspects fiscaux du Marché Commun », *Revue de Science financière*, 1959, n° 4, p. 614 et C. Cosciani, « Aspects de la fiscalité dans la C.E.E. », *Revue de Science financière*, 1961, n° 4, p. 550.

(3) Et dans une certaine mesure, parce que la pratique est en retard sur l'évolution de la science financière laquelle, comme nous l'avons vu, admet de plus en plus que l'impôt sur le revenu se reflète plus ou moins dans le prix des marchandises.

(4) Actuellement, des taxes à cascades sont notamment appliquées, sous des formes et à des degrés divers, par les pays suivants : Allemagne, Luxembourg, Belgique, Pays-Bas, Italie (nos partenaires du Marché Commun) et Autriche.

Voir notamment :

— Sur le système allemand (Umsatzsteuer) : G. Schmölders, « Die Umsatzsteuern », *Handbuch der Finanzwissenschaft*, de Gerloff et Neumark, t. II, p. 581' C. Campet, *Le régime fiscal du chiffre d'affaires et son incidence sur la productivité*, O.E.C.E., 1957 p. 87 et s. ; Mehl, *Science et technique fiscales*, t. II, P.U.F., 1959, p. 616. « La fiscalité des pays du Marché Commun : Allemagne », Imprimerie Nationale 1962, supplément n° 162 à *Statistiques et Etudes financières* ; M. Laure, *La taxe sur la valeur ajoutée*, Sirey, 1953, p. 110 et s. ; « La fiscalité des pays du Marché Commun Allemagne », *Bulletin de Documentation pratique des Impôts directs*, 1963, n° 10, p. 701 ; « Aperçus sur la fiscalité de nos partenaires du Marché Commun, Allemagne », *Cahiers fiscaux du*

l'exportation — qui ne peuvent pratiquement, être exactement calculés (1), c'est-à-dire adaptés au nombre de stades qu'a effectivement franchis le produit — laissent subsister entre les divers produits exportés des différences d'imposition de même ordre que celles existant à l'intérieur du pays exportateur.

A défaut de correctifs, ces remboursements sont donc susceptibles de favoriser les produits à circuit court (2) du pays exportateur au détriment

— soit des produits analogues à circuit long d'un pays importateur appliquant une taxe à cascades d'un taux équivalent ;

— soit des produits à circuit équivalent d'un pays appliquant une taxe

Patronat français, 1957, n° 33, p. 117 ; « La fiscalité allemande, son évolution depuis 1957, ses tendances actuelles », *Cahiers fiscaux du Patronat français*, 1959, n° 49, p. 47 ; J. Guyot-Sionnest, « Les taxes sur le chiffre d'affaires chez les partenaires du Marché Commun », *Revue des Contributions indirectes*, 1959, n° 118, p. 384.

— Sur le système luxembourgeois (Umsatzsteuer) : « La fiscalité des pays du Marché Commun, Luxembourg », Imprimerie Nationale 1962, Supplément n° 163 à *Statistiques et Etudes financières* ; « Aperçus sur la fiscalité de nos partenaires du Marché Commun, Luxembourg », *Cahiers fiscaux du Patronat français*, 1957, n° 33, p. 35.

— Sur le système belge (taxe de transmission) : C. Scailteur, Inspecteur général au ministère des Finances, Bruxelles, « Le système fiscal belge et le Traité de la C.E.E. », *Revue La fiscalité du Marché Commun*, 1962, n° 2, p. 48. Campet, *op. cit.*, p. 131 et s. ; M. Laure, *La taxe sur la valeur ajoutée*, Sirey, 1953, p. 108 et s. ; « La fiscalité des pays du Marché Commun, Belgique », *Bulletin de Documentation pratique des Impôts directs*, 1963, n° 11, p. 829 ; « Aperçus sur la fiscalité de nos partenaires du Marché Commun, Belgique », *Cahiers fiscaux du Patronat français*, p. 17.

— Sur le système hollandais (omzetbelasting) : Campet, *op. cit.*, p. 107 et s. ; « La fiscalité des pays du Marché Commun, Pays-Bas », Imprimerie Nationale, 1962, Supplément n° 163 à *Statistiques et Etudes financières* ; « La fiscalité des pays du Marché Commun, Pays-Bas », *Bulletin de Documentation pratique des Impôts directs*, 1963, n° 11, p. 848 ; « Aperçus sur la fiscalité de nos partenaires du Marché Commun, Pays-Bas », *Cahiers fiscaux du Patronat français*, 1957, n° 33, p. 71.

— Sur le système italien (imposta generale sull'entrata ou I.G.E.) : Campet, *op. cit.*, p. 159 et s. ; « La fiscalité des pays du Marché Commun, Italie », Imprimerie Nationale 1962, Supplément n° 166 à *Statistiques et Etudes financières* ; M. Laure, *La taxe sur la valeur ajoutée*, Sirey, 1953, p. 113 et s. ; « Aperçus sur la fiscalité de nos partenaires du Marché Commun, Italie », *Cahiers fiscaux du Patronat français*, 1957, p. 22 ; « La fiscalité des pays du Marché Commun, Italie », *Bulletin de Documentation pratique des Impôts directs*, 1963, n° 12, p. 905) ; P. Costa, « Les grandes lignes du système fiscal italien », *Revue La fiscalité du Marché Commun*, 1963, n° 7, p. 169.

— Sur le système autrichien (Umsatzsteur, dériué de l'impôt allemand introduit dans ce pays en 1938) : Campet, *op. cit.*, p. 105.

On trouvera un excellent exposé comparatif des systèmes fiscaux des pays de la C.E.E. dans : L. Reboud, *Systèmes fiscaux et Marché Commun*, Sirey, 1961, p. 277 et s. (Les taxes sur le chiffre d'affaires font l'objet des p. 326-340). Un tableau synoptique des systèmes de taxes sur le chiffre d'affaires appliqués par ces pays a été publié par les *Cahiers fiscaux du Patronat français*, 1957, n° 33, p. 62. Voir également : C. Campet, « Les systèmes fiscaux des pays de la C.E.E. », *Revue de Science financière*, 1963, p. 560.

(1) Cf. notamment : L. Reboud, *Systèmes fiscaux et Marché Commun*, Sirey, 1961, p. 13 ; G. Schmölders, « Die Umsatzsteuer », *Handbuch der Finanzwissenschaft* de Gerloff et Neumark, t. II, p. 583. Sur les inconvénients des taxes à cascades en ce qui concerne le commerce extérieur, voir aussi J.-F. Due, « Les variantes de l'impôt sur le chiffre d'affaires », *Revue de Science et de Législation financières*, 1955, p. 507 et C. Cosciani, *Istituzioni di scienza delle finanze*, U.T.E.T., Turin, 1961, p. 277.

(2) Pour de tels produits, les remboursements — non exactement calculés d'après le nombre de stades — sont en effet susceptibles d'excéder la taxe effectivement perçue.

à cascades d'un taux moindre ou encore une taxe à la production (1) ou sur la valeur ajoutée (2).

Quant aux produits à circuit long, ils sont susceptibles d'être favorisés dans un pays exportateur appliquant une taxe à la production ou une taxe sur la valeur ajoutée ou encore une taxe à cascades d'un taux moindre que celui appliqué dans le pays importateur (3).

Pour éviter que les taxes sur le chiffre d'affaires provoquent de telles distorsions dans les échanges internationaux, il faudrait en particulier, le principe de l'imposition dans le pays de destination étant admis, que le pays d'origine rembourse exactement le montant de la taxe ayant grevé les produits exportés. Or, précisément, un tel remboursement est à peu près impraticable dans un système d'impôt à cascades (4).

Par contre les impôts suivants permettent au produit d'arriver à la frontière totalement dégrevé de taxe sur le chiffre d'affaires : taxe unique perçue au stade de la vente au détail (5), taxe unique perçue au stade de gros, telle que la « purchase tax » britannique (6), taxe sur la valeur ajoutée.

La taxe unique perçue au stade de la vente en gros ou au détail présentant (7) des inconvénients certains (8), au point de vue notamment de la fraude fiscale, surtout lorsque la taxe doit avoir un rendement élevé, l'attention se porte actuellement, dans divers pays étrangers, sur la taxe sur la valeur ajoutée.

***

Cette évolution qui — comme le montrent les développements ci-dessus — n'est pas nécessairement liée à l'institution d'une union économique

(1) Cas de la Suisse (voir notamment : M. Laure, *La taxe sur la valeur ajoutée*, Sirey, 1963, p. 101 et s.) et de la Grèce (voir notamment : Campet, *Le régime fiscal du chiffre d'affaires et son incidence sur la productivité*, O.E.C.E., 1957, p. 205 et s.).

(2) C'est-à-dire une taxe permettant le remboursement exact, à l'exportation, de la charge dont ont été grevés les produits.

(3) Pour plus de détails sur ces distorsions, sommairement évoquées ici, voir notamment : M. Laure, *Traité de politique fiscale*, P.U.F., 1956, p. 215.

(4) Cf. M. Laure, *Traité de politique fiscale*, P.U.F., 1956, p. 231 ; G. Schmölders, « Die Umsatzsteuern », *Handbuch der Finanzwissenschaft* de Gerloff et Neumark, t. II, p. 577.

(5) Telle par exemple que la « sales tax » appliquée aux U.S.A., par un certain nombre d'Etats. Cf. : « La fiscalité aux Etats-Unis et en Grande-Bretagne », *Statistiques et Etudes financières*, 1960, Supplément n° 137, Paris, Imprimerie Nationale et Clinton V. Oster, *States Retail Sales Taxation*, Bureau of Business Research, College of Commerce and Administration, The Ohio State University, Columbus (Ohio), 1957. Sur les avantages et inconvénients de l'impôt unique perçu au stade du détail, voir : J.-F. Due, « Les variantes de l'impôt sur le chiffre d'affaires », *Revue de Science et de Législation financières*, 1955, p. 519.

(6) Sur cette taxe, voir notamment Mehl, *Science et technique fiscales*, t. II, P.U.F., 1959, p. 611 ; Laure, *La taxe sur la valeur ajoutée*, Sirey, 1953, p. 120.

(7) Cf. Campet, *Le régime fiscal du chiffre d'affaires et son incidence sur la productivité*, O.E.C.E., 1957, p. 61 et 264.

(8) Sur les avantages et inconvénients d'une taxe unique perçue au stade du gros ou du détail, on pourra consulter : F. Forte, « A quel stade du cycle économique doit-on percevoir l'impôt sur le chiffre d'affaires », *Revue de Science financière*, 1956, p. 386 ; C. Cosciani, *Istituzioni di Scienza delle finanze*, U.T.E.T., Turin, 1961, p. 270 et s

telle que la Communauté Economique Européenne (1), s'est trouvée cependant stimulée par cette dernière (2).

Il est évident en effet que des accords internationaux dans ce domaine seront à la fois plus nécessaires et, de ce fait, relativement plus aisés à élaborer dans le cadre d'une telle union. En fait, les travaux déjà effectués à cet égard ont atteint un stade tel que nous pouvons titrer le premier chapitre de cette IVe Partie : « L'évolution vers un impôt européen sur la valeur ajoutée ».

Le deuxième chapitre sera intitulé « La T.V.A. à l'étranger » et, en fait, essentiellement consacré à un projet japonais qui n'a pas abouti, ainsi qu'au projet allemand de T.V.A.

(1) Cela est si vrai que M. LAURE a pu proposer d'une manière très générale (*Traité de politique fiscale*, p. 233) l'établissement de conventions internationales tendant à l'uniformisation des structures de certains impôts ou instituant des procédés types de compensation des charges fiscales. M. Laure suggère que ces conventions recommandent l'adoption de systèmes de taxes sur le chiffre d'affaires tels que celui de la T.V.A. ou de la purchase tax.

(2) Sur les problèmes fiscaux d'une union économique, en général, voir H. LAUFENBURGER, « Unions économiques et alignement des systèmes fiscaux », *Revue de Science et de Législation financières*, 1948, p. 265.

CHAPITRE PREMIER

L'ÉVOLUTION VERS UN IMPOT EUROPÉEN SUR LA VALEUR AJOUTÉE

Section I.

Remarques préliminaires

Le problème de l'harmonisation des fiscalités s'était déjà posé dans le cadre de la C.E.C.A. (1).

Certes, le Traité de Paris instituant cette communauté ne porte pas atteinte à la souveraineté fiscale des Etats-membres. Mais la Haute Autorité de la C.E.C.A. avait été invitée, avant l'ouverture du marché de l'acier (2), à étudier les distorsions qui pourraient résulter des systèmes fiscaux en vigueur dans les Etats-membres. Deux Etats membres (l'Allemagne et l'Italie) demandaient que les taxes sur le chiffre d'affaires fussent perçues selon le « principe du pays d'origine » (c'est-à-dire sans remboursements à l'exportation et sans imposition à l'importation), alors que les autres Etats étaient en faveur du « principe du pays de destination » (remboursements à l'exportation et imposition à l'importation) généralement appliqué dans les relations internationales.

La Haute Autorité réunit, pour étudier ce problème, une commission d'experts présidée par le professeur Tinbergen. Cette commission présenta, le 8 avril 1953, son « Rapport sur les problèmes posés par les taxes sur le chiffre d'affaires dans le Marché commun » (3).

Le rapport constatait :

— qu'il était impossible d'appliquer le principe du pays d'origine sans harmoniser au préalable les taux des impôts ;

— et qu'une harmonisation des charges fiscales touchant uniquement

(1) Communauté Européenne du Charbon et de l'acier. Sur cette communauté, voir notamment : J.-P. Couche, *Les principes du G.A.T.T., l'intégration européenne et la réglementation française des échanges* », Thèse Sciences Economiques Strasbourg, 1960, p. 288 et s.

(2) La création du Marché Commun de l'acier avait dû être différée de deux mois par suite de ce problème. Elle n'eut lieu que le 1er mai 1953, alors que le marché commun pour le charbon, la ferraille et le minerai de fer avait été instauré dès le mois de février.

(3) C.E.C.A., Haute Autorité, document 1956-53 H.A.

le secteur C.E.C.A. semblait inconcevable parce que les charges supportées par le charbon et l'acier n'eussent plus été en rapport avec les charges grevant les autres branches de l'économie.

La commission Tinbergen proposait par conséquent en substance (1) de s'en tenir au système des compensations à la frontière, c'est-à-dire au principe du pays de destination (2).

La Haute Autorité se rallia au point de vue de la Commission (3). Elle maintint le système des ristournes et se borna à mettre au point la fixation des prix, par la décision 30-53 du 2 mai 1953 (4) qui prescrivit notamment aux entreprises de faire bénéficier les acheteurs des exonérations ou ristournes d'impôts ou taxes qui leur étaient accordées.

La réglementation ainsi édictée est appelée à être remplacée par une solution d'harmonisation dans le cadre de la C.E.E.

Section II

Le jeu des dispositions fiscales du Traité de Rome

Le Traité de Rome se caractérise par une très grande prudence pour toutes les dispositions qui, telles que les dispositions fiscales, touchent à la souveraineté des Etats (5).

Le Traité comporte d'abord des dispositions qui sont applicables, actuellement, à défaut d'harmonisation des fiscalités. Comme nous le verrons, ces dispositions, inspirées de la coutume internationale, sont insuffisantes pour régler les problèmes que pose un Marché commun généralisé tel que celui de la C.E.E.

D'autre part, le Traité pose, très prudemment — et très implicitement sur certains points — les jalons d'une harmonisation des fiscalités des Etats-membres de la Communauté.

(1) Pour un exposé détaillé des problèmes fiscaux posés par la C.E.C.A., que nous ne pouvons évoquer que très schématiquement ici, voir L. Reboud, *Systèmes fiscaux et Marché Commun*, Sirey, 1961, p. 78 et s. Voir aussi : Parlement Européen, Document de Séance n° 56, du 20 août 1963, Edition de Langue française, p. 14-15 et p. 20-22 ; R. Regul, « Wirtschaftsintegration und Steuersysteme », *Finanzarchiv*, vol. 16, fasc. 2, p. 313 ; J.-C. Merigot, « Aspects fiscaux de la C.E.C.A. », *Revue de Science et de Législation financières*, 1955, p. 532, et 738.

(2) Le principe du pays d'origine aurait été inacceptable pour la France, car le taux élevé de notre impôt sur le chiffre d'affaires eût constitué, dans ce système, un sérieux handicap pour nos exportations.

(3) *Journal Officiel de la C.E.C.A.*., n° 6, du 4 mai 1963, p. 109.

(4) Critique de ce point de vue : notamment : W. Albers, « Preisliche Auswirkungen der Besteuerung », *Finanzarchiv*, vol. 16, fasc. 2, p. 227 et s.

(5) En fait, le traité n'a pu être ratifié que parce qu'il ne comportait que de faibles limitations à la souveraineté des Etats (R. Malezieux, « Quelques aspects des problèmes fiscaux du Marché Commun », *Revue de Science financière*, 1959, n° 4, p. 618).

Sous-Section I. — Le régime actuel

Les dispositions du Traité qui règlent le régime actuellement appliqué en matière fiscale — on est tenté d'écrire le « régime transitoire », puisque le principe de l'harmonisation est inscrit dans le Traité — s'inspirent du système pratiqué d'une façon absolument générale dans les relations internationales et retenu par le G.A.T.T. (1). Elles ne visent que les taxes sur le chiffre d'affaires et posent, en ce qui les concerne, le principe du pays de destination. L'article 95 du Traité (2) dispose tout d'abord qu'aucun Etat-membre ne frappe directement ou indirectement les produits des autres Etats-membres d'impositions intérieures, de quelque nature qu'elles soient, supérieures à celles qui frappent directement ou indirectement les produits nationaux similaires » et qu' « en outre, aucun Etat-membre ne frappe les produits des autres Etats-membres d'impositions intérieures de nature à protéger indirectement d'autres productions ».

Et l'article 96 stipule que « les produits exportés vers le territoire d'un des Etats-membres ne peuvent bénéficier d'aucune ristourne d'impositions intérieures supérieure aux impositions dont ils ont été frappés directement ou indirectement ».

Il semble admis qu'en dépit de sa formulation ambiguë cette disposition ne vise que les impôts indirects (3). En effet, l'article 98 du Traité limite la possibilité des ristournes à l'exportation et des droits compensateurs à l'importation aux taxes sur le chiffre d'affaires, droits d'accise et autres impôts indirects (*sauf dérogation temporaire* accordée par le Conseil statuant à la majorité qualifiée sur proposition de la Commission).

Mais en ce qui concerne les taxes sur le chiffre d'affaires, un problème très délicat découle du fait que tous les pays signataires du Traité, à l'exception de la France, ont recours à l'impôt à cascades qui, comme nous l'avons vu plus haut, ne permet pas de déterminer avec précision le montant de la charge fiscale incluse dans un produit déterminé (1), ce

(1) Accord général sur les tarifs douaniers et le commerce (« General agreement on tariffs and trade »). Sur le G.A.T.T. voir notamment : J.-P. Couche, *Les principes du G.A.T.T., l'intégration européenne et la réglementation française des échanges*, Thèse Sciences Economiques Strasbourg, 1960.

(2) En ce qui concerne le texte du traité, voir Texte n° 1107 édité en 1958 par le *Journal Officiel de la République française* (C.E.E. et Euratom).

(3) Les termes « directement ou indirectement » paraissent se référer non à la distinction des impôts directs ou indirects, mais aux diverses modalités techniques d'impôt sur la dépense (cf. R. Malezieux, « Quelques aspects des problèmes fiscaux du Marché Commun », *Revue de Science financière*, 1959, n° 4, p. 619). Voir toutefois, en sens contraire (application de la disposition aux impôts sur les revenus incorporés dans le prix des produits) : V. Uckmar, « Le système fiscal italien et le traité de la C.E.E. », *Revue La fiscalité du Marché Commun*, 1963, n° 4, p. 85.

(4) Des recherches ont cependant été effectuées dans ce domaine par l'Institut für Wirtschaftsforschung de Munich (*Untersuchungen zur grossen Steuerreform*, Teil I, Voruntersuchungen, Munich, 1956). Selon ces travaux, la charge de l'Umsatzsteuer s'échelonnerait de 3,2 % (courant électrique) à 12,5 % (garnitures de lit), ce qui équivaut à une variation de 1 à 4, selon la longueur des circuits (cf. Campet, *Le régime fiscal du chiffre d'affaires et son incidence sur la productivité*, O.E.C.E., 1957, p. 102).

qui interdit un calcul exact tant de la taxe à faire subir à un produit importé que de celle à rembourser du fait de l'exportation d'un produit.

Pour résoudre cette difficulté, les rédacteurs du Traité ont eu recours à un expédient. L'article 97 dispose en effet que « les Etats-membres qui perçoivent la taxe sur le chiffre d'affaires d'après le système de la taxe cumulative à cascades peuvent, pour les impositions intérieures dont ils frappent les produits importés, ou pour les ristournes qu'ils accordent aux produits exportés, procéder à la fixation de taux moyens par produit ou groupe de produits, sans toutefois porter atteinte aux principes qui sont énoncés aux articles 95 et 96 ». Cette disposition qui, par sa restriction finale, n'est pas exempte d'une certaine contradiction (1), devait provoquer des difficultés d'application telles qu'on allait très rapidement mettre en cause l'existence même des taxes à cascades.

En effet, la détermination des taux moyens servant de base au calcul des remboursements à l'exportation et des taxes compensatoires à l'importation comporte une marge assez importante. Le recours à des taux inexactement calculés est susceptible de mettre plus ou moins en échec le désarmement douanier (2).

Les taxes à l'importation établies en vertu du principe du pays de destination (art. 95 du Traité) ne doivent pas être confondues avec celles autorisées par l'article 226 du Traité (3).

Ces dernières s'apparentent à des droits de douane. Une différence

(1) Contradiction plus apparente que réelle. En fait, la restriction en cause signifie non seulement (règle de bonne foi tacite dans tout traité) que les taux moyens doivent être exactement calculés et ne doivent pas porter sur des groupes de produits composés à dessein pour favoriser certains d'entre eux au profit desquels un pays entend faire un effort d'exportation, mais également que la pratique du taux moyen doit être utilisée de façon suffisamment détaillée pour que ses résultats serrent la réalité d'assez près « de telle sorte que rien ne soit changé substantiellement aux résultats que donnerait un examen individuel de chaque cas » (cf. G. Vedel, *Les aspects fiscaux du Marché Commun*, Communication au Congrès de l'Association Fiscale Internationale d'octobre 1958 et *Revue Droit fiscal*, 1958, n° 43.

N. B. — M. Vedel fut l'un des conseillers de M. Maurice Faure lors de la négociation du Traité de Rome.

(2) Comme l'a écrit M. Laure (dans la *Vie Française* du 9 novembre 1962, « La T.V.A., impôt européen ? ») : « Un système de taxe à cascades comme celui actuellement en vigueur en Allemagne est assorti de droits compensateurs ... et de remboursements ... dont la détermination comporte toujours une large part d'imprécision et d'arbitraire ; ce qui soumet à la tentation, inexistante dans le système précis qu'est la T.V.A., de faire varier les taux de ces droits et remboursements de manière à produire, au regard des échanges commerciaux, le même effet qu'une dévaluation de la monnaie. Les Allemands, s'ils utilisaient cette propriété de la fiscalité indirecte, ne seraient d'ailleurs pas des précurseurs... ». Sur les inconvénients des taux moyens, voir aussi L. Reboud, *Systèmes fiscaux et Marché Commun*, Sirey, 1961, p. 88 et 93.

(3) Article 226 : « Au cours de la période de transition, en cas de difficultés pouvant se traduire par l'altération grave d'une situation économique régionale, un Etat membre peut demander à être autorisé à adopter des mesures de sauvegarde permettant de rééquilibrer la situation et d'adapter le secteur intéressé à l'économie du Marché Commun ». C'est en vertu de cet article que la Commission de la C.E.E. a, par exemple, autorisé le gouvernement français à instituer une taxe compensatoire sur les réfrigérateurs italiens (Décr. 63-43 du 24 janv. 1963, ratifié par la loi 63-1082 du 30 oct. 1963), taxe devenue d'ailleurs caduque du fait de l'institution d'une taxe sur les exportations par le gouvernement italien.

fondamentale existe en effet entre les droits de douane, visés au premier chef par le Traité de Rome, et qui ont pour objet de protéger la production nationale d'un pays, et les taxes compensatoires de l'article 95 qui doivent avoir simplement pour but d'assurer l'application du principe du pays de destination, c'est-à-dire d'établir une égalité de taxation entre les produits parvenant sur le marché d'un pays, quel que soit leur pays d'origine.

Or, il est évident qu'une taxe à l'importation devient un succédané de droit de douane (1) dans la mesure où son taux est trop élevé eu égard à la fonction qu'elle doit assumer. De même, un remboursement à l'exportation inexactement calculé prend figure de mesure de protection ou de dumping.

En fait, lors de la signature du Traité de Rome, tous les pays du Marché commun avaient fixé depuis longtemps les taux de leurs compensations à la frontière, en fonction de critères purement fiscaux conformément, en principe, aux accords du G.A.T.T.

On aurait pu penser, par conséquent, que la mise en vigueur du Traité n'entraînerait pas de modification dans ce domaine. Mais c'eût été oublier l'article 97 qui permet de fixer des taux moyens de compensation par produits ou groupes de produits. C'eût été, en outre, perdre de vue que les pays ne vont pas toujours, tant qu'un tarif douanier limite l'entrée des marchandises étrangères, jusqu'au bout de leurs possibilités théoriques de compensation fiscale (2). Lorsque les abaissements des droits de douane produisirent leurs effets, certains pays se fondèrent sur l'article 97 pour majorer le taux de leurs compensations.

Pour que cessent ces errements, la Commission fit adopter le 21 juin 1960 par le Conseil des ministres du Marché commun (3) un accord dit de « Stand-Still » dont l'esprit était de « passer pratiquement l'éponge » sur le passé tout en évitant, pour l'avenir, le retour à des errements analogues. Selon cet accord, des taxes compensatoires ne pouvaient plus, à l'avenir, être instituées ou modifiées que pour des « considérations de technique fiscale » et les projets élaborés par les Etats dans ce domaine devaient, en tout état de cause, être soumis à la Commission deux mois avant leur promulgation.

Sous-Section II. — L'avenir fiscal de la C.E.E. selon le Traité de Rome

Puisque les vices les plus apparents du régime actuel résident dans l'existence de taxes à cascades chez nos cinq partenaires du Marché

(1) Cf. M. Nasini, Directeur des problèmes fiscaux à la C.E.E., « L'harmonisation fiscale vue dans le cadre de la C.E.E. », *Revue des Contributions indirectes*, 1961, n° 139, p. 429.

(2) Cf. H. van der Groeben, Membre de la Commission de la C.E.E., « Systèmes fiscaux nationaux et Marché Commun. », *Revue La fiscalité du Marché Commun*, 1962, n° 1, p. 6.

(3) Sur ce Conseil, voir R. Pinto, *Les organisations européennes*, Paris, Payot, 1963, p. 264.

commun, on aurait pu concevoir que le Traité se bornât à prévoir la suppression, dans un certain délai, de ces impôts et leur remplacement par des taxes permettant l'application commode du principe du pays de destination (taxe unique perçue au stade du détail ou du gros, taxe sur la valeur ajoutée) (1), chaque Etat demeurant libre de choisir celle de ces taxes qui convient le mieux à sa situation propre.

Telle n'est pas l'optique du Traité de Rome dont l'article 99 dispose ce qui suit : « La Commission examine *de quelle façon* les législations des différents Etats-membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires, aux droits d'accise et autres impôts indirects, y compris les mesures de compensation applicables aux échanges entre les Etats-membres, peuvent être harmonisées dans l'intérêt du Marché commun.

La Commission soumet des propositions au Conseil (2) qui statue *à l'unanimité* (3) sans préjudice des dispositions des articles 100 et 101 ».

On notera tout d'abord que ce texte ne prévoit aucun délai ; mais l'expérience a montré que les nécessités pratiques exercent, dans ce domaine, une pression suffisante pour éviter que l'action de la Commission ne soit retardée.

Cette constatation rend assez théorique la question de savoir si l'action d'harmonisation est facultative (accent mis sur « peuvent » être harmonisées) ou obligatoire (accent mis sur « de quelle façon ») (4). Il semble bien d'ailleurs que la seconde interprétation soit plus conforme au texte. Enfin, on remarque que le texte prévoit une « harmonisation » des législations. Ce terme sous-entend sans doute davantage qu'une simple suppression de la taxe à cascades, assortie de son remplacement par un système plus satisfaisant, mais variable selon les pays. Il ne va cependant pas jusqu'à imposer l'unification totale des systèmes fiscaux.

Nous touchons ici au difficile problème de l'étendue de l'harmonisation, au sujet duquel s'affrontent diverses conceptions. L'article 99, avons-nous vu, fait par ailleurs référence aux articles 100 et 101 du Traité, compris dans le chapitre III sur le rapprochement des législations. Ces articles disposent ce qui suit :

Article 100 — « Le Conseil, statuant à l'unanimité sur proposition de la Commission, arrête des directives pour le rapprochement des dispositions législatives, réglementaires et administratives des Etats-membres qui ont une incidence directe sur l'établissement ou le fonctionnement du Marché commun.

L'Assemblée et le Comité économique et social sont consultés sur les directives dont l'exécution comporterait, dans un ou plusieurs Etats-membres, une modification de dispositions légisatives ».

Article 101. — « Au cas où la Commission constate qu'une disparité existant entre les dispositions législatives, réglementaires ou adminis-

(1) Cf. CAMPET, *Le régime fiscal du chiffre d'affaires et son incidence sur la productivité*, O.E.C.E., 1957, p. 263-264.

(2) Il s'agit du Conseil des ministres de la C.E.E. (voir à ce sujet : R. PINTO, *Les organisations européennes*, Paris, Payot, 1963, p. 261).

(3) Chaque pays dispose donc, en quelque sorte, d'un droit de veto.

(4) Le texte imposant à la Commission d'examiner non pas *si* les législations peuvent être harmonisées, mais *de quelle façon* elles peuvent l'être.

tratives des Etats-membres fausse les conditions de concurrence sur le Marché commun et provoque, de ce fait, une distorsion qui doit être éliminée, elle entre en consultation avec les Etats-membres intéressés.
Si cette consultation n'aboutit pas à un accord éliminant la distorsion en cause, le Conseil arrête sur proposition de la Commission les directives nécessaires à cette fin, en statuant à l'unanimité pendant la première étape et à la majorité qualifiée (1) par la suite. La Commission et le Conseil peuvent prendre toutes autres mesures utiles prévues par le présent Traité ».

Nous n'en dirons pas plus à cet égard, car l'extension de l'harmonisation quant aux impôts n'entre pas dans notre sujet (2).

Par contre, ce qui entre dans les limites que nous nous sommes fixées, c'est la conception de base présidant à l'harmonisation. En fait, il existe deux tendances à cet égard. Les uns considèrent qu'il faut interpréter le Traité selon son esprit (3) et supprimer non seulement les barrières douanières, mais également les frontières fiscales ; en d'autres termes, qu'il faut procéder à une harmonisation telle qu'au principe de l'imposition dans le pays de destination, l'on puisse substituer celui de l'imposition dans le pays d'origine. Il n'y aurait donc plus, dans cette conception, de remboursements à l'exportation ni de taxation à l'importation.

Les autres interprètent le Traité à la lettre et ne veulent pas aller au-delà d'une simple harmonisation destinée à permettre une application commode du principe du pays de destination (c'est-à-dire un calcul facile — et par là-même un contrôle aisé par les partenaires — desdites taxes et ristournes). Selon ces derniers, les rédacteurs du Traité de Rome ont voulu se limiter à supprimer les distorsions les plus apparentes, les plus criantes, celles provoquées par la diversité des régimes d'impôts indirects. En fait, à travers ces conceptions s'affrontent, d'une part des vues différentes sur l'avenir politique de l'Europe — ou même, plus simplement

(1) Voir à cet égard, R. Pinto, *Les organisations européennes*, Paris, Payot, 1963, p. 262.

(2) L'harmonisation des impôts directs peut, semble-t-il, être envisagée par la Commission, dans le cadre de l'article 101, dans la mesure où l'on peut démontrer que ces impôts provoquent des distorsions (cf. G. Vedel, « Les aspects fiscaux du Marché Commun, *Revue Droit fiscal*, 1958, n° 43). R. Pinto, *Les organisations européennes*, Paris, Payot, 1963, p. 311-314. Contre la possibilité d'harmoniser les impôts directs dans le cadre de l'article 100 du Traité ; R. Malezieux, « Quelques aspects des problèmes fiscaux du Marché Commun », *Revue de Science financière*, 1959, n° 4, p. 624.

Sur l'étendue de l'harmonisation quant aux impôts, voir notamment : L. Reboud, *Systèmes fiscaux et Marché Commun*, Sirey, 1961, p. 14 et C. Cosciani, « Aspects de la fiscalité dans la C.E.E. », *Revue de Science financière*, 1961, p. 563.

(3) Les partisans de cette conception font valoir que « la méthode qui consiste à déclencher tout un processus à partir d'un point donné peut être définie comme étant le véritable système du Traité » (Rapport Deringer, Parlement Européen, Document de Séance n° 56 du 20 août 1963, Edition de Langue française p. 15, § 76). En d'autres termes, les rédacteurs du Traité seraient restés, dans les articles de celui-ci, en deçà de leurs larges vues sur l'avenir de l'Europe et auraient appliqué, pour mettre en marche le processus devant conduire à cet avenir, la technique — si l'on peut dire — du « doigt dans l'engrenage ». Selon une formule imagée de M. Deringer : « On tire sur un coin de la nappe, et tout le reste suit » (Parlement Européen, Débats, Compte rendu *in extenso* des séances, n° 17 A, 17 oct. 1963, p. 675).

du Marché commun — (1) d'autre part des intérêts matériels. Les tenants de la conception restrictive suspectent d'ailleurs parfois leurs adversaires de machiavélisme, leur reprochant de proposer le plus pour éviter que soit appliqué le moins (2).

Quoiqu'il en soit, la conception restrictive est celle du gouvernement français et, semble-t-il, de nos milieux d'affaires. La conception extensive est, notamment, celle de l'Allemagne (3) qui, on s'en souvient, avait déjà soutenu le principe du pays d'origine au moment de la mise en application de la C.E.C.A.

Celui-ci favoriserait en effet les pays dont les produits supportent des taxes moins élevées comparativement à celles appliquées dans d'autres pays. En fait, il ne pourrait être appliqué que si les Etats-membres appliquaient non seulement un impôt commun, mais encore des taux et des exonérations identiques. Les Etats dont les taux d'imposition antérieurs à l'entrée en vigueur du taux commun se situeraient au-dessus de celui-ci seraient donc amenés à reporter sur les impôts directs la charge fiscale abandonnée sur les impôts indirects (ce qui, dans le cas de la France et de l'Italie provoquerait, semble-t-il, de sérieuses difficultés). En fait il semble que la conception extensive de l'harmonisation fiscale, c'est-à-dire l'introduction du système du pays d'origine rendrait, par conséquent, nécessaire une certaine unification fiscale (non seulement en matière d'impôts indirects, mais également en matière d'impôts directs). Dans la mesure où les impôts directs sont incorporés au prix des marchandises le système du pays de destination est susceptible de favoriser jusqu'à un certain point les pays qui ont recours essentiellement à l'impôt indirect (4). Il n'est donc pas étonnant que les pays à impôts directs élevé soient en faveur du système du pays d'origine (5).

(1) « Maintenir un contrôle douanier, ne serait-ce qu'à des fins fiscales, correspond à maintenir en fait la séparation des marchés nationaux des pays du Marché Commun ; et l'on s'exposerait ainsi à voir renaître à l'occasion de difficultés politiques ou économiques les barrières douanières abolies par le Traité de Rome » (L. Rebouд, *Systèmes fiscaux et Marché Commun*, Sirey, 1961, p. 20.

(2) « Un risque existe de voir ces idées généreuses et désintéressées devenir le prétexte à retard et à tergiversations quant à la solution des problèmes fiscaux immédiats de la Communauté. Il est inquiétant à ce point de vue de noter que ce sont très souvent les milieux les plus hostiles aux mesures d'harmonisation limitée, mais d'effets concrets immédiats pour le rétablissement d'une juste concurrence, qui se font les plus ardents hérauts des solutions les plus extrêmes pour l'unification complète des systèmes fiscaux européens pour l'avenir... » (« L'harmonisation des fiscalités dans la C.E.E. », *Revue Patronat français*, 1963, n° 230, p. 16).

(3) Cf. notamment · exposé des motifs du projet allemand de T.V.A., Bundesrat, Drucksache 360/63, p. 23 : « Le principe du pays de destination qui suppose le maintien de frontières fiscales est, comme l'a toujours souligné le gouvernement allemand, incompatible avec les principes d'un Marché Commun ».

(4) Cf. en ce sens : W. Mersman, président de la Cour fédérale des Finances (Munich), « Le système fiscal allemand et la C.E.E., *Revue La fiscalité du Marché Commun*, 1962, n° 1, p. 16 et « Réflexions sur le programme d'harmonisation des fiscalités des pays du Marché Commun dans le domaine des impôts indirects », même revue, 1964, n° 8, p. 179.

(5) Cf. J. Kauffmann, conseiller d'Etat à Luxembourg, « La législation fiscale du Grand-Duché de Luxembourg confrontée avec les tendances vers une harmonisation des fiscalités dans la C.E.E., *Revue La fiscalité du Marché Commun*, 1962, n° 3, p. 59 : « L'incidence des impôts directs sur les prix de revient est relativement forte pour les

La conception la plus extensive (unification complète des systèmes fiscaux) a été défendue, avec beaucoup de talent, par L. Reboud (*Systèmes fiscaux et Marché commun*, Sirey, 1961 ; voir notamment p. 268 et s.). L'auteur reconnaît cependant qu'une telle unification est liée à l'évolution vers une véritable communauté politique. « Nous n'ignorons pas qu'une telle unification se heurtera à des obstacles politiques, économiques et techniques très grands. Il semble bien, en réalité, qu'ils soient d'ailleurs la raison profonde de la préférence de beaucoup pour une simple harmonisation. Ils sont certainement la cause de la prudence du Traité de Rome. Les rédacteurs du Traité, quelles que fussent leurs convictions profondes que nous n'avons pas à rechercher, ne pouvaient se risquer à employer un mot (unification) qui eût été capable de soulever de très vives protestations » (1).

***

Les travaux d'harmonisation des fiscalités et d'élaboration d'une T.V.A. européenne étant en pleine évolution au moment où nous confions le présent travail à l'impression, il ne nous est pas possible d'en exposer les modalités techniques dans le cadre du présent ouvrage. Nous renvoyons sur ce point à l'addendum et à la bibliographie insérés à la fin du volume. Mais on peut dire, d'ores et déjà, que le projet d'une T.V.A. européenne a de grandes chances de devenir réalité. Mais nous allons à présent dire un mot des projets étrangers de T.V.A. dans la mesure où leur substance est suffisamment connue.

produits luxembourgeois. Or, comme l'application des mesures fiscales autorisées aux frontières à l'intérieur de la C.E.E. se limite aux impôts indirects, les produits exportés du Luxembourg se trouvent en position d'infériorité par rapport aux produits exportés par d'autres pays, dans un état dépouillé d'impôts indirects et chargé d'un faible résidu d'impôts directs ».

N.B. — La taxe sur le chiffre d'affaires ne représente que 20 % des recettes fiscales luxembourgeoises.

(1) M. Mehl (*Science et technique fiscales*, t. I, P.U.F., 1959, p. 302) considère comme « presque insurmontables » les obstacles politiques, économiques et techniques auxquels se heurterait une véritable unification des systèmes fiscaux.

En faveur du principe du pays d'origine : H. Van der Groeben, membre de la Commission de la C.E.E., « Systèmes fiscaux nationaux et Marché Commun », *Revue La fiscalité du Marché Commun*, 1962, n° 1, p. 6.

En faveur du principe du pays d'origine, dont il signale cependant les inconvénients : B. Schendstock, professeur à l'Ecole supérieure néerlandaise des Sciences économiques à Rotterdam, « Les méthodes de coordination interne en matière fiscale doivent être harmonisées dans les Etats de la C.E.E., ne serait-ce que dans un souci de transparence », *Revue La fiscalité du Marché Commun*, 1962, n° 3, p. 67.

En faveur d'une évolution prudente : C. Scailteur, inspecteur général au ministère des Finances, Bruxelles, « Le système fiscal belge et le Traité de la C.E.E. », *Revue La fiscalité du Marché Commun*, 1962, n° 2, p. 48.

En faveur du maintien du principe du pays de destination : G. Vedel, Vue générale sur le système fiscal français », *Revue La fiscalité du Marché Commun*, 1962, n° 2, p. 35 et C. Cosciani, « Aspects de la fiscalité dans la C.E.E. », *Revue de Science financière*, 1961, n° 4, p. 550.

Contre l'« unification » des systèmes fiscaux : V. Uckmar, « Le système fiscal italien et le Traité de la C.E.E. », *Revue La fiscalité du Marché Commun*, 1963, n° 4 p. 83 et M. Nasini directeur des problèmes fiscaux à la C.E.E. « L'harmonisation fiscale vue dans le cadre de la C.E.E. », *Revue des Contributions indirectes*, 1961, n° 139, p. 429.

CHAPITRE II

LA T.V.A. A L'ÉTRANGER

Introduction

Sans avoir adopté la T.V.A., certains pays ont des systèmes de taxes sur le chiffre d'affaires comportant des avantages économiques équivalents à ceux de l'impôt français (1). Ainsi, la « purchase tax britannique » (2) (perçue au stade du grossiste), ne frappe qu'un nombre limité de produits parmi les quels ne figurent pas, en fait, les biens utilisés pour l'exploitation des entreprises. Mais ce système est essentiellement pragmatique et on relève dans la liste des produits assujettis certains biens à usage professionnel, pour lesquels il eût sans doute été difficile de distinguer l'affectation professionnelle de l'usage privé.

On peut également signaler, dans le système de la taxe à la production grecque (3), un taux réduit de 3% prévu en faveur des agents intermédiaires de production (machines, outillage, véhicules automobiles). Soulignons l'extension aux véhicules de cette détaxation limitée. Par ailleurs, le système grec prévoit un taux réduit pour certaines prestations de services constituant des facteurs de productivité. Enfin, l'absence, dans ce système, de théorie des livraisons à soi-même est de nature à éliminer la surtaxation des agents intermédiaires de production lorsque ces biens sont fabriqués par les entreprises elles-mêmes.

***

(1) Cf. Laure, *La taxe sur la valeur ajoutée*, Sirey, 1953, p. 119 et s. et *Traité de politique fiscale*, p. 111 ; Campet, *Le régime fiscal du chiffre d'affaires et son incidence sur la productivité*, O.E.C.E., 1957, p. 119 et s.

(2) Que certains préfèrent à la T.V.A. française, en tant qu'instrument d'orientation de la consommation : cf. Ursula K. Hicks, « Les impôts indirects dans l'économie moderne », *Revue de Science et de Législation financières*, 1952, p. 765. Inconvénients de la purchase tax : voir notamment K. Kleinjohann, *Die Ertragsfähigkeit der Umsatzsteuer*, Duncker et Humblot, Berlin, 1954, p. 25.

Une forme de « purchase tax » est également appliquée en Israël (cf. A. Katz, « Staatshaushalt und Finanzsystem Israels », *Handbuch der Finanzwissenschaft* de Gerloff et Neumark, t. III, p. 550).

(3) Cf. C. Campet, *Le régime fiscal du chiffre d'affaires et son incidence sur la productivité*, O.E.C.E., Paris, 1957, p. 205 et s. et Petroutsopoulos, *Le système des T.C.A. en Grèce*, thèse Paris, 1954, dactylographiée, p. 241 et s.

D'autres pays appliquent des taxes qui, tout en constituant des impôts sur le chiffre d'affaires net, au sens de la terminologie allemande (« Netto-Umsatzsteuer ») s'apparentent en réalité à notre ancienne taxe à la production. Il en est ainsi de l'Argentine qui, tout en appliquant une déduction base sur base, n'admet que des déductions « financières » très limitées (1) et s'en tient pour l'essentiel à la déduction physique (2).

***

Il n'y a guère, semble-t-il, que l'Etat du Michigan (U.S.A.) pour appliquer (3) à titre très accessoire (le taux n'étant que de 7,75 *p. mille*), un impôt (la « business activities (4) tax ») qui puisse être qualifiée à la rigueur d'impôt sur la valeur ajoutée (5), encore qu'il soit très impur du point de vue théorique (6), notamment parce qu'il tolère, eu égard à son faible taux, certaines règles forfaitaires. Il semble à cet égard que l'impôt soit « marqué » par son origine (il fut adopté à la suite d'une proposition transactionnelle tendant à éviter l'institution d'un impôt sur le revenu net).

Nous en dirons queques mots :

L'impôt est recouvré par l'Administration des contributions directes (« Department of Revenue »).

Son assiette est déterminée, par la voie soustractive, selon la méthode de déduction « base sur base ». Sont déductibles non seulement les achats effectués pour les besoins de l'activité taxable, ainsi que les services affectés à cette dernière, mais également les impôts et redevances (à l'exception de l'impôt sur le revenu des personnes physiques ou morales) et les intérêts payés. La déduction des investissements immobiliers est admise depuis 1955 ; elle se fait par voie d'amortissements. L'assiette réelle comprend

(1) Déduction de certains impôts et des frais directs de vente (personnel, loyer, éclairage, téléphone, chauffage des locaux de vente, frais d'emballage et de transport, amortissement des installations et du mobilier utilisés dans les locaux de vente) ; la déduction des frais directs de vente peut être pratiquée selon des modalités forfaitaires (option valable pendant cinq ans). Ces renseignements sont tirés d'une documentation législative qui nous a été communiquée par M. le Conseiller commercial attaché à l'Ambassade de France de Buenos Aires.

(2) Cf. J. C. L. Huiskamp, « Die Netto-Umsatzsteuern (value-added taxes) » *Bulletin for International fiscal Documentation*, 1956, vol. X, p. 198 et F. J. Herschel et S. Itzcovich, « Fiscal policy in Argentina », *Public Finance*, 1957, n° 2, p. 97 et n° 3, p. 229.

(3) Depuis 1953.

(4) Sont visées, en principe, toutes les activités non salariées et non occasionnelles.

(5) Sur cet impôt, voir notamment : P. A. Firmin, *The Michigan business receipts tax*, Bureau of Business Research, School of Business Administration, University of Michigan 1953. — J. C. L. Huiskamp, « Die Netto-Umsatzsteuern (value-added taxes) », *Bulletin for International fiscal Documentation*, 1956, vol. X, p. 267 ; C. W. Lock, D. J. Rau et H. D. Hamilton, « The Michigan value-added tax », *National Tax Journal*, vol. VIII, n° 4, déc. 1955, p. 357 et s. ; C. V. Oster, *State retail sales taxation*, Bureau of Business Research, The Ohio State University, Columbus, Ohio, p. 78 ; J. A. Papke, « Michigans value-added tax after seven years », *National Tax Journal*, vol. XIII, n° 4, déc. 1960, p. 350.

(6) Cf. Hanya Ito, « Theorie und Technik der Netto-Umsatzsteuer in Japan », *Finanzarchiv*, Neue Folge, vol. 15, fasc. 3, p. 447.

donc en fait les salaires, les profits, l'impôt sur le revenu et les amortissements afférents aux investissements non déductibles. Mais, et c'est par là que l'impôt acquiert un caractère forfaitaire, lorsque les déductions se montent à moins de 50% du chiffre d'affaires, le redevable a le droit de les porter à cette limite. En outre, lorsque le montant des salaires payés dépasse 50% du chiffre d'affaires, le redevable peut pratiquer une déduction complémentaire égale au moins élevé des deux montants ci-après :

— 10% du chiffre d'affaires ;

— la moitié de la différence entre le montant des salaires payés et les 50% du chiffre d'affaires.

Ces règles forfaitaires ont pour but de remédier à ce que le principe d'une imposition de la valeur ajoutée comporte de défavorable à l'égard des entreprises de main-d'œuvre.

Par ailleurs, un abattement à la base de 12.500 dollars par an est déduit en tout état de cause de la base d'imposition déterminée comme indiqué plus haut : compte tenu du fait que le minimum des déductions se monte à 50% du chiffre d'affaires, les entreprises réalisant au plus 25.000 dollars par an de chiffre d'affaires se trouvent donc exonérées. Des milliers d'agriculteurs, de travailleurs indépendants et de petites entreprises sont ainsi soustraits à l'application de la taxe (1).

Depuis 1959, les contribuables bénéficient, au surplus, d'un crédit d'impôt représenté par une fraction comportant au numérateur, un montant égal à 1% de la valeur ajoutée imposable et au dénominateur, le bénéfice net de l'entreprise. Le crédit d'impôt augmente donc à mesure que diminue le bénéfice net par rapport à la valeur ajoutée ; mais il est limité à 25%. Les exonérations sont peu nombreuses et ont un caractère personnel (notamment : associations à but non-lucratif, compagnies d'assurances, banques et établissements financiers) (2).

***

Enfin, l'introduction de la T.V.A. est actuellement projetée dans divers pays (et notamment en Suède (3) et en Italie).

Le projet le plus avancé est, semble-t-il, celui de l'Allemagne, que nous étudierons dans la deuxième section du présent chapitre.

Nous avons estimé utile cependant de consacrer la première section à la T.V.A. japonaise, bien que celle-ci ait été abrogée avant même son application.

(1) Cf. C. W. Lock, D. J. Rau, H. D. Hamilton, « The Michigan valueadded tax », *National Tax Journal*, déc. 1955, p. 360 ; P. A. Firmin, *The Michigan business receipts tax*, Bureau of Business Research, School of Business Administration University of Michigan, 1953, p. 3.

(2) Cf. P. A. Firmin, *op. cit.*, p. 3.

(3) Cf. L. G. Sandberg, « A value added tax for Sweden », *National Tax Journal*, 1964, vol. XVII, n° 3, p. 292.

Section I

Un projet japonais de T.V.A. (1)

Une mission fiscale américaine, dirigée par le professeur Carl S. Shoup, soumit en 1949 au Commandant suprême des forces alliées (S.C.A.P.) un rapport à la suite duquel des projets de loi concernant les impôts de l'Etat et les impôts locaux furent rédigés conjointement par le S.C.A.P. et le Gouvernement japonais.

Presque toutes ces mesures avaient été imaginées « en partant de cette idée que le Japon devait se donner le meilleur système fiscal concevable dans le monde actuel » (2).

Dans le cadre de ces projets, la T.V.A. fit l'objet d'une loi votée en juillet 1950. Cependant sa mise en application fut deux fois ajournée et, finalement, la loi fut abrogée en 1954 (année même de l'introduction de la T.V.A. en France), sans avoir été jamais appliquée.

***

La T.V.A. japonaise était destinée à remplacer une taxe départementale d'entreprise, établie sur les profits nets (sorte d'impôt de superposition s'ajoutant à l'impôt sur le revenu).

La première caractéristique de cet impôt était que la déduction devait être faite « base sur base » et non « taxe sur taxe ».

Sa seconde caractéristique était que son assiette concordait sensiblement avec la valeur ajoutée au sens économique du terme.

L'assiette de l'impôt était constituée par la différence entre les recettes brutes totales d'une entreprise (3) et toutes les sommes payées à d'autres entreprises (à l'exception des intérêts, loyers et fermages), y compris les primes d'assurance. Cependant, les impôts étaient également déductibles, à l'exception de ceux prélevés sur le revenu net.

En fait, l'impôt frappait par conséquent le bénéfice comptable (avant déduction des impôts établis sur ce dernier) et les revenus répartis par l'entreprise (et notamment les salaires).

La déduction des sommes payées pour l'achat d'investissements était immédiate : elle ne s'effectuait pas par voie d'amortissements.

En cas d'assiette négative, celle-ci était reportable mais durant cinq ans seulement (sous cette réserve, aucune règle de butoir n'était prévue).

(1) Voir à ce sujet : Motokazu Kimura, professeur à l'Université Hitosubashi de Tohyo, « Un projet inachevé : La taxe sur la valeur ajoutée au Japon », *Revue de Science financière*, 1956, n° 4, p. 592 ; Hanya Ito, « Théorie und Technik der Umsatzsteuer in Japan », *Finanzarchiv*, vol. 15, fasc. 3, p. 447 et « The value-added tax in Japan » dans *Essays in public finance*, The Science Council of Japan, Division of Economics and Commerce, Economic Series, n° 3, mars 1954, Tokyo.

(2) Cf. M. Kimura, *op. cit.*, p. 596.

(3) Qui ne devaient pas comprendre les intérêts, dividendes, loyers et fermages perçus.

Etaient exonérés :

— les agriculteurs ;

— les entreprises industrielles et commerciales pour lesquelles la *valeur ajoutée* n'atteignait pas 90.000 yen par an.

Le taux normal était de 4% pour les entreprises commerciales et de 3% pour les professions libérales. Un système forfaitaire était prévu à titre transitoire en ce qui concerne certaines professions. Ce système consistait à calculer l'impôt, non plus sur la valeur ajoutée, mais sur un pourcentage des recettes fixé à :

— 45% pour les affaires de banque ;

— 100% pour les sociétés de placement ;

— 15% pour les compagnies d'assurance sur la vie ;

— 50% pour les entreprises de transport à l'exception des chemins de fer ;

— 40% pour les chemins de fer et les magasins généraux.

La taxe était recouvrable par voie d'acomptes, comme en matière d'impôt sur le revenu, avec régularisation en fin d'année.

***

La Mission Shoup critiqua, au cours d'un second séjour au Japon (1950), le texte ainsi laboré : elle suggéra la suppression du système forfaitaire susvisé ainsi que de la différenciation de taux prévue en ce qui concerne les commerçants et les professions libérales.

D'autre part, et ceci nous intéresse tout particulièrement, la mission suggéra que la valeur ajoutée fût déterminée non plus soustractivement, mais par l'addition de ses éléments.

Ces suggestions ne furent guère prises en considération, si ce n'est que, dans sa forme définitive, le texte accorda aux entreprises le droit d'opter (1) entre la déduction « base sur base » (méthode soustractive) et la détermination directe de la valeur ajoutée (méthode additive), ainsi que la latitude de renoncer à une méthode en faveur de l'autre.

***

Comme nous l'avons exposé, la T.V.A. ne fut finalement pas appliquée au Japon. On en donne des raisons (2) qui sont essentiellement d'ordre psychologique.

Il semble que l'impôt sur la valeur ajoutée, tel qu'il était présenté, ne pouvait être compris du contribuable moyen au Japon (3). En particulier,

(1) Option critiquée par Hanya Ito, les deux méthodes n'aboutissant pas, tel que le texte était rédigé, au même résultat (*op. cit.*, p. 465)

(2) Cf. K. Kimura, *op. cit.*, p. 601.

(3) Une autre version des motifs de l'échec est donnée par M. Bronfenbrenner, « Second Thoughts on value-added taxation », *Finanzarchiv*, vol. 16, fasc. 2, p. 309.

alors que la Mission Shoup considérait qu'il s'agissait d'une forme raffinée de taxe sur le chiffre d'affaires, répercutable sur le consommateur, il semble que les contribuables japonais aient réagi à l'égard de cet impôt comme ils l'eussent fait pour un impôt sur le revenu exigible même en cas de perte.

Nous retrouvons ici les inconvénients psychologiques d'un véritable impôt sur la valeur ajoutée. Mais nous pensons que le précédent du Japon n'est pas probant à cet égard, non seulement parce qu'à l'évidence la psychologie varie selon les nations (1), mais également et surtout parce que l'introduction de la T.V.A. au Japon avait été malencontreusement liée à l'abrogation d'un impôt sur le revenu net et non pas d'une taxe sur le chiffre d'affaires (2), ce qui était de nature à renforcer, dans l'esprit des redevables, la tendance d'assimilation à un impôt sur le revenu à base élargie.

Comme l'écrit M. Kimura (3) « si la mise en application de l'impôt sur la valeur ajoutée avait été conditionnée non seulement par l'abrogation de la taxe d'entreprise, mais aussi par l'abrogation de la taxe sur les transactions, les chances d'application du nouvel impôt en auraient été augmentées ».

Ceci rejoint ce que nous disions, en étudiant la viabilité d'un véritable impôt sur la valeur ajoutée, de l'importance à attribuer à la présentation d'un nouvel impôt et, corrélativement, à l'information des redevables durant la période transitoire.

Section II

Le projet allemand de T.V.A.

L'introduction éventuelle d'une T.V.A. en Allemagne, dont la première proposition fut émise — nous l'avons vu dans la partie historique — par W. von Siemens a fait l'objet, depuis quelques années, d'amples discussions doctrinales (4).

Dès 1953 (5), le Comité scientifique près le Ministère fédéral des Finances avait recommandé, dans le cadre d'un rapport sur une réforme fiscale organique (« Organische Steuerreform »), la transformation de la taxe allemande sur le chiffre d'affaires en une taxe non-cumulative. Le 13 dé-

(1) Le tort de la Mission Shoup paraît avoir été précisément de ne pas avoir tenu compte de la mentalité spécifique du contribuable japonais, très hostile, semble-t-il, à l'impôt personnel (cf. G. Schmölders, *Das Irrationale in der öffentlichen Finanzwirtschaft*, Rowohlt, Hambourg, 1960, p. 71).

(2) La taxe sur les transactions fut supprimée au Japon en 1949, indépendamment de l'introduction de la T.V.A.

(3) *Op. cit.*, p. 602.

(4) Cf. notamment : G. Schmölders, *Organische Steuerreform*, Verlag Franz Vahlen, Berlin, 1953 et L. Zierold-Pristsch, *Die optimale Umsatzsteuer*, Verlag Dr. Otto Schmidt, Cologne 1954 (2e éd. en 1956).

(5) Sur la genèse du projet allemand de T.V.A., voir *Revue La fiscalité du Marché Commun*, 1963, n° 5, p. 124 (Rubrique « République fédérale d'Allemagne »).

cembre 1956, le Bundestag (Chambre basse) demanda au Gouvernement fédéral d'examiner la possibilité d'une réforme de la taxe sur le chiffre d'affaires. Le Gouvernement fédéral présenta le 20 décembre 1958 un mémorandum étudiant entre autres la possibilité d'une taxe sur le chiffre d'affaires net.

Après diverses propositions d'initiative parlementaire (1), et bien que la Cour fédérale des finances (Bundesfinanzhof) eût critiqué la T.V.A. dans un arrêt du 13 décembre 1962 (2), le gouvernement arrêta le 10 juillet 1963 le texte d'un projet de loi relatif à la taxe sur le chiffre d'affaires (« Entwurf eines Umsatzsteuergesetzes ») (3) et tendant à instituer une taxe sur la valeur ajoutée (appelée en allemand « Mehrwertsteur », c'est-à-dire taxe sur la plus-value).

Un premier débat sur ce projet a eu lieu le 25 octobre 1963 devant le Bundesrat (4) (Chambre Haute). Mais celui-ci s'est borné à transmettre le projet et les amendements (5) pour examen au Bundestag (6).

Quant à ce dernier, il a consacré au projet, le 5 février 1964, une discussion générale au terme de laquelle le projet et les amendements déposés ont été transmis, pour examen, à la Commission des Finances.

Nous étudierons dans ce qui suit

— d'une part, les caractéristiques de la T.V.A. prévue par le projet allemand ;

— d'autre part, la conception d'assiette réelle retenue par ce projet.

(1) Voir notamment à cet égard : « La fiscalité allemande... ses tendances actuelles », *Cahiers fiscaux du Patronat français*, 1959, n° 49, p. 75.

(2) Cet arrêt, statuant sur une requête mettant en cause le défaut de neutralité de l'« Umsatzsteuer », a été publié au *Bundessteuerblatt* du 5 février 1963 (III[e] Partie, p. 72). On y relève notamment que la taxe sur la valeur ajoutée est d'une application complexe et qu'elle défavorise les entreprises à fortes charges salariales.

(3) Bundesrat, Direktor, Drucksache 360/63, Bonner Universitäts-Buchdruckerei, 53 Bonn (Diffusion : Dr Hans Heger, 532 Bad Godesberg, Postfach 821, Goethestrasse 54).

(4) Bundesrat, « Bericht über die 261 Sitzung » (25 oct. 1963), Bonner Universitäts-Buchdruckerei, 53 Bonn (Diffusion : Dr Hans Heger, 532 Bad Godesberg, Postfach 821, Goethestrasse 54).

(5) De nombreux amendements portent, comme on pouvait s'y attendre, sur le rétablissement d'exonérations supprimées par le projet.

(6) Les motifs de cette décision ressortent de la prise de position du Bundesrat qui, pour l'essentiel, est libellée comme suit : « Le Bundesrat s'abstient à l'heure actuelle de proposer des amendements, parce qu'en l'état des travaux parlementaires le contenu, la portée et les effets des modifications éventuellement nécessaires ne peuvent être appréciées avec la précision souhaitable. Le Bundesrat pense d'autant plus devoir s'en remettre sur ce point aux développements ultérieurs des travaux, que le chancelier fédéral a précisé dans son télégramme du 18 octobre 1963 aux gouvernements der Länder que le gouvernement fédéral examinerait soigneusement toutes les suggestions et les présenterait objectivement, pour discussion, aux commissions du Bundestag. Pour ces motifs le Bundesrat se borne à transmettre les suggestions de ses commissions au Bundestag à titre de documents (« als Material ») pour la suite des travaux ».

Sous-Section I. — Les caractéristiques de la T.V.A. prévue par le projet allemand

La « Mehrwertsteuer » prévue par le projet du Gouvernement allemand se caractérise par une relative simplicité. En fait, elle est très proche du système préconisé à l'origine, en France, par M. Lauré (sous réserve, comme nous le verrons plus loin, qu'elle comporte la notion d'amortissement).

L'assujettissement est très large :

D'une part, seraient soumis à la taxe tous les secteurs d'activité actuellement soustraits au champ d'application de la T.V.A. française : agriculteurs (1), professions libérales, artisans, prestataires de services, détaillants. D'autre part, les exonérations seraient en nombre relativement restreint par rapport à celles applicables dans le cadre de l'actuelle Umsatzsteuer (2). Et, ce qui est particulièrement important pour la mise en œuvre de l'assiette réelle de la taxe, elles seraient accordées selon la technique de l'impôt direct. En d'autres termes, il s'agirait essentiellement d'exonérations à caractère personnel : Bundespost, assurances sociales, organismes d'assistance, auberges de jeunesse, mouvements de jeunesse, établissements d'enseignement, établissements hospitaliers, œuvres religieuses ou philantropiques, aveugles et groupements d'aveugles, groupements de copropriétaires.

Parmi les exonérations « réelles » qui subsistent, la plupart visent, en fait, des personnes : opérations de loterie, de capitalisation, d'assurance ou de réassurance, opérations afférentes à la transfusion sanguine.

Comme exonérations ayant, plus particulièrement, un caractère réel, on peut tout au plus signaler celle des exportations et opérations assimilées (art. 5, 6 et 7 du projet), celle des transports fluviaux et celle des locations de locaux nus.

Il en résulte que les exonérations ne poseraient que très rarement des problèmes de pourcentage de déduction. En effet, comme nous le verrons plus loin, les exportations et opérations assimilées sont considérées, à cet égard, comme des opérations taxables, de même qu'en matière de T.V.A. française. Il ne restera donc en général comme source de prorata que l'exonération des transports fluviaux et celle des locations de locaux nus,

(1) L'agriculture est, en Allemagne, exonérée d'Umsatzsteuer depuis le 1er avril1956.

(2) Mais bien qu'un certain nombre d'exonérations aient été « transférées » au taux préférentiel de 5 % dont il sera question plus loin, ce point du projet ne sera sans doute adopté que très difficilement. Comme nous l'avons déjà signalé, de nombreux amendements parlementaires tendent à rétablir la plupart des exonérations supprimées (ou à les transformer en taux réduits). On a proposé en particulier que l'agriculture soit exonérée de T.V.A., les déductions auxquelles pourrait prétendre l'agriculteur étant censées compenser l'impôt, de telle sorte que le principe « exonération vaut paiement » pourrait être appliquée aux stades postérieurs. On a proposé également d'appliquer le taux réduit de 5 % à tous les prestataires de services ayant une clientèle de consommateurs et pour lesquels la valeur ajoutée est importante en valeur relative. Enfin, l'imposition des professions libérales est très controversée. En tout, environ 200 propositions de régimes de faveur ont été présentées (cf. *Journal des Débats du Bundestag*, 110e Séance, 5 févr. 1964).

dans la mesure où ces opérations sont faites par des personnes assujetties à la taxe au titre d'autres opérations.

Or l'article 8 du projet prévoit en faveur de certains bénéficiaires d'exonérations la possibilité de renoncer (option valabe pour cinq ans) à ces exonérations. Cette possibilité s'appliquerait précisément aux entreprises de transports fluviaux et aux loueurs de locaux professionnels (redevables qui, à défaut de renonciation à l'exonération, se trouvaient soumis à un pourcentage de déduction). Elle s'appliquerait également aux aveugles et groupements d'aveugles (pour éviter, semble-t-il, que l'exonération ne se retourne contre eux et notamment pour leur permettre de transmettre, le cas échéant, un droit à déduction à leurs clients assujettis à la taxe).

L'assujettissement très général à la taxe est assorti d'un correctif tendant à en exclure les entreprises « minuscules » (« Kleinstunternehmer »). L'article 18 du projet prévoit en effet que l'impôt exigible n'est pas à acquitter lorsque le chiffre d'affaires n'excède pas 20.000 marks par an. Mais ici encore, les bénéficiaires ont la possibilité de renoncer (option valable pour *un* an) à cette exonération (qui les empêche de mentionner la taxe sur leurs factures).

Les auteurs du projet ont également recherché la simplicité dans le domaine des taux.

Deux taux seulement sont prévus (art. 11 du projet) : le taux de droit commun (10%) et un taux réduit (5%) qui concerne :

— les professions libérales ;

— les produits agricoles et alimentaires figurant sur une liste (57 catégories) ;

— l'élevage et la garde d'animaux pour autrui.

On remarquera que le taux de 10% s'applique tant aux ventes qu'aux prestations de services. Il en résulte en particulier que les travaux immobiliers suivent le régime de droit commun, alors que dans la T.V.A. française il a fallu mettre sur pied un régime particulier (très complexe) intermédiaire entre celui des ventes et celui des prestations de services ; dans le cadre de ce régime particulier, la définition des travaux immobiliers pose des problèmes très ardus qu'ignorera le redevable allemand, qui n'aura pas davantage à se soucier d'une « réfaction ».

Autre simplification : le taux légal et le taux réel coïncideraient, l'impôt n'étant pas perçu sur lui-même (art. 9 du projet), ceci, comme indique l'exposé des motifs, afin de faciliter tant les calculs que la mention de l'impôt sur les factures.

Venons-en au mécanisme de l'assiette réelle, c'est-à-dire au *régime des déductions*. La déduction se ferait « impôt sur impôt » comme dans la T.V.A. française. Mais, à la différence de cette dernière, le régime des déductions serait entièrement aligné sur la réglementation applicable en matière d'impôts directs :

1° Tous éléments acquis ou frais exposés pour les besoins de l'exploi-

tation ouvriraient droit à déduction, à la seule condition d'avoir été grevés de la taxe (taxe mentionnée sur les factures des fournisseurs) (1).

Ainsi se trouvent évités tous les problèmes de frontières que pose, dans le cadre de la T.V.A. française, l'existence de biens exclus du bénéfice de la déduction.

2° Pour les éléments amortissables (selon la définition applicable en matière d'impôt direct), la déduction serait effectuée sous la forme d'amortissements (2) déterminés selon les taux applicables en matière d'impôt direct, les annuités pouvant, si le redevable le désire, être réparties par fractions mensuelles sur la période soumise à déclaration. L'application de l'amortissement évite toute régularisation ultérieure (3) en cas de modification dans l'affectation des biens ou en cas de variation du pourcentage de déduction (4).

En particulier, le projet ne prévoit pas de régularisation ultérieure lorsqu'un bien amortissable est cédé ou affecté à l'usage personnel du redevable. Les annuités non encore déduites sont alors immédiatement imputables, non seulement si — ce qui est normalement le cas — la cession ou la reprise de l'immobilisation donne ouverture à la taxe (5), mais également s'il s'agit d'une exportation.

La règle du pourcentage de déduction, par contre, figure dans le projet. Celui-ci prévoit, en effet, que n'est pas déductible la taxe ayant grevé des éléments affectés à des opérations non-taxables (autres que des exportations ou opérations assimilées) et que pour les éléments ayant reçu une affectation mixte (opérations taxables et non-taxables), la déduction se fait au prorata des opérations taxables. Le projet semble donc retenir le système de la discrimination selon l'affectation des biens, retenu en France de 1954 à 1958. Mais, à vrai dire, il n'est pas très explicite sur ce point, qui fera sans doute l'objet de développements plus détaillés dans les textes réglementaires prévus par l'article 23 du projet.

Ce qu'il importe de noter c'est que — comme nous l'avons annoncé — compte tenu de l'assujettissement généralisé à la taxe et de la solution adéquate retenue à l'égard des exonérations, le pourcentage de déduction

(1) Cet alignement sur les critères de déductibilité retenus en matière d'impôt sur les bénéfices s'est trouvé sans doute facilité, dans une certaine mesure, par la tendance qui existe, en Allemagne, depuis 1950, de restreindre la déduction de certains frais tels que les frais de déplacement de l'exploitant et les frais de représentation (cf. LAUFENBURGER, *Théorie économique et psychologique des Finances publiques*, Sirey, 1956, p. 275).

(2) Il faut dire que, bien entendu, cette disposition n'a guère la faveur des milieux industriels allemands et que des propositions parlementaires demandant la déduction immédiate ont été déposées.

(3) A vrai dire, ce n'est cependant pas ce motif qui est à la base de l'introduction de la notion d'amortissement dans la T.V.A. allemande. L'exposé des motifs (Bundesrat, Direktor, Drucksache 360/63, précitée, p. 28) fait apparaître que ce sont les nécessités budgétaires qui ont conduit les auteurs du projet à retenir cette solution.

(4) Le projet ne prévoit une régularisation ultérieure qu'en cas d'« Entgeltsminderung » (art. 16), c'est-à-dire lorsque l'intéressé bénéficie d'un rabais ou d'une réduction sur la taxe déductible, cas dans lequel, comme nous l'avons indiqué en étudiant la T.V.A. française, la régularisation est inévitable.

(5) En vertu notamment de la taxation des livraisons à soi-même prévue par l'article 1er-1-3° du projet.

sera d'une application très restreinte. Il sera l'exception, alors qu'il constitue en fait la règle dans la T.V.A. française.

Le régime des déductions prévu par le projet allemand évite encore d'autres écueils de la T.V.A. française : Il n'y a pas, dans le projet allemand, de règle de décalage d'un mois. Et surtout, le projet tire toutes les conséquences de la notion de base négative. Il va jusqu'à autoriser des restitutions directes. Il est prévu en effet que l'excédant de crédit éventuel d'un redevable est reporté sur les mois suivants, mais que s'il excède 1.000 marks pour un mois donné, il est restituable sur demande. A défaut, la restitution intervient au plus tard en fin d'année. En effet : les versements effectués en cours d'année sur la base des déclarations mensuelles (1) ne constituent que des acomptes. A la fin de l'année civile (2), l'Administration procède à une régularisation. Si l'impôt excède le montant des acomptes payés, le solde est payable un mois après la réception de l'avertissement. Dans le cas inverse, l'excédent versé par le redevable lui est remboursé (art. 17 du projet).

Dans le cadre de cette régularisation annuelle, il y a restitution lorsque les taxes imputables au titre d'une année déterminée excèdent le montant de la taxe exigible au titre de cette année (art. 12 du projet). Lorsque le redevable a plusieurs entreprises, on fait masse à cet égard des données concernant ces entreprises (art. 15 du projet).

Il nous reste, pour terminer l'analyse des dispositions du projet qui présentent un intérêt du point de vue de notre sujet, à signaler l'article 22, très intéressant en ce qu'il prévoit la possibilité de mettre forfaitairement en œuvre l'assiette réelle de la taxe dans certains cas particuliers.

Cet article dispose en effet que, dans un but de simplification, le ministre des Finances est habilité à fixer des pourcentages moyens servant à déterminer :

1) les taxes déductibles ou les bases de calcul de ces taxes,

2) la taxe exigible ou les bases de calcul de cette taxe, en ce qui concerne des groupes d'entreprises dans lesquelles la situation des redevables est équivalente sur le plan de la base d'imposition.

Le libellé même de la disposition indique qu'il n'en sera fait qu'un usage modéré ; le texte précise que ces pourcentages ne seront fixés qu'à l'égard des redevables dispensés, de par la loi (art. 160-1 et 161-1,1 de la Reichsabgabenordnung) de tenir une comptabilité (petits redevables de l'agriculture, de l'artisanat et du commerce de détail).

Même ainsi limité, le système forfaitaire sera d'ailleurs facultatif pour les redevables (option portant sur cinq années).

Il est certain que l'assujettissement généralisé à la taxe devait nécessairement appeler des correctifs en faveur des petits redevables. Mais les

(1) Pour les petits redevables, les déclarations sont, comme en France trimestrielles ou même annuelles.

(2) A l'année civile, l'Administration peut, sur demande du redevable, substituer un délai plus court.

systèmes forfaitaires présentant des inconvénients certains (inconvénients mis en lumière dans la IIIe Partie de notre ouvrage), on peut se demander s'il n'eût pas été préférable d'y renoncer et de rehausser la limite d'exonération prévue par le projet.

Avant de porter un jugement d'ensemble sur celui-ci, il nous paraît nécessaire de mettre en relief la conception retenue par ses auteurs en ce qui concerne l'assiette réelle de la taxe.

Sous-Section II. — La conception allemande de l'assiette réelle

La déduction s'appliquant à tous les éléments grevés de la taxe et acquis pour les besoins de l'exploitation, et étant, en ce qui concerne les investissements, effectuée par voie d'amortissements, l'assiette réelle de la T.V.A. comprend pratiquement, dans la conception allemande :

— le bénéfice ;

— les frais de P.T.T. (1) ;

— les impôts ;

— les salaires et charges sociales (2), les intérêts, pensions et rentes viagères versés, les loyers versés, lorsqu'ils ne sont pas soumis à la T.V.A. entre les mains du bailleur.

Tout en étant très proche de la notion économique de valeur ajoutée, la valeur ajoutée fiscale retenue par le projet allemand n'en diffère donc pas moins pour des raisons purement fiscales. Ainsi, certains revenus compris dans la valeur ajoutée économique sont exclus de l'assiette réelle de la T.V.A. allemande : honoraires versés (3), loyers soumis à la T.V.A. entre les mains du bailleur (il en est ainsi notamment lorsqu'il s'agit d'une location de locaux professionnels que le bailleur soumet, par option, à la taxe).

De plus, la T.V.A allemande comportant deux taux, l'assiette réelle subit le cas échéant l'influence des différences de taux entre la base d'imposition et les éléments déductibles.

Nous retrouvons ici la spécificité du droit fiscal. Mais ce qui est important, c'est que, tout en n'étant pas parfaitement rationnelle, l'assiette réelle de la T.V.A. est, par contre, mise en œuvre d'une manière très satisfaisante. En outre, à la base, l'impôt est conforme à la théorie de la valeur-opinion (puisqu'il comporte des restitutions directes en cas de base négative).

L'assiette réelle est simple, comparée à celle de la taxe française.

Si l'on désigne par :

c : le chiffre d'affaires taxable,

(1) La Bundespost étant, on le rappelle, exonérée de la taxe.
(2) Les organismes d'assurances sociales bénéficiant d'une exonération.
(3) Les professions libérales étant assujetties à l'impôt (au taux réduit de 5 %).

T : le taux de droit commun (10%),
t : le taux réduit (5%),
D : les éléments déductibles (compte tenu de l'amortissement) grevés du taux de droit commun,
d : les éléments déductibles (compte tenu de l'amortissement) grevés du taux réduit,

on constate que la taxe exigible est égale :

— soit à : T (c — D — d) + d (T — t),
— soit à : t (c — D — d) — D (T — t).

Dans le cas le plus général, l'assiette réelle de la taxe sera simplement égale à c — D (formule la plus simple de toutes celles que nous avons passées en revue dans cet ouvrage), à condition qu'on veuille bien faire abstraction des honoraires versés lesquels, passibles d'un taux réduit, justifieraient la prise en compte de l'élément d, mais dont le montant est en général négligeable.

De plus, il convient de souligner que l'assiette réelle dégagée par le jeu de ces formules est définitive, puisqu'aucune régularisation n'est prévue pour le cas de variation du pourcentage de déduction ou de modification dans l'affectation des biens.

Néanmoins, les auteurs du projet allemand, qui ont sans nul doute bénéficié de l'expérience française — et en particulier des suggestions émises en France même sur l'amélioration de la T.V.A. — ne sont pas allés jusqu'à retenir la solution la plus simple, celle de l'impôt véritable sur la valeur ajoutée, décrit dans la III^e^ Partie de cet ouvrage.

Du point de vue technique, il leur eût été relativement aisé d'aller jusqu'à un tel impôt, car comme nous l'avons constaté, il y a dans leur projet concordance, dans toute la mesure du possible, entre les règles concernant l'impôt direct et celles retenues en matière de T.V.A.

Mais du point de vue psychologique, il leur eût été difficile de franchir ce pas dans le cadre de la transformation d'un impôt à cascades rudimentaire tel que l'Umsatzsteuer. Il est probable que, pour avoir des chances de ne pas amener, comme dans le précédent japonais, des réactions analogues à celles que provoquerait un impôt sur les bénéfices susceptible d'être appliqué même en cas de perte, l'impôt sur la valeur ajoutée est condamné à voir d'abord le jour sous forme de taxe sur le chiffre d'affaires. Ceci nous amène directement à la conclusion de notre IV^e^ Partie.

CONCLUSION DE LA QUATRIÈME PARTIE

Notre IVe Partie nous a montré en particulier les chances de la T.V.A. sur le plan européen.

L'extension de la T.V.A. à nos partenaires du Marché commun semble inscrite dans la ligne de l'évolution que nous avons retracée.

Il est certain cependant que cette extension se heurtera à des obstacles psychologiques variables selon les pays, car les institutions fiscales d'un pays sont non seulement le produit de son évolution économique, sociale, politique (1), mais également le reflet de la mentalité nationale (2). Des facteurs ethniques, historiques, politiques se combinant pour donner un « style » à chaque collectivité, la pression fiscale psychologique varie selon les nations (3).

Comme l'écrit le professeur Schmölders (4), il faut étudier la mentalité fiscale « en faisant des rapprochements tout autant sur le plan internationa que sur le plan régional » et il apparaît que « dans les pays où la mentalité fiscale provoque la plus forte opposition fiscale, la fiscalité préfère le plus souvent les impôts indirects aux impôts directs » (5).

L'évolution devant se faire nécessairement sur le plan international en suivant la ligne de moindre résistance, il est donc à peu près inévitable

(1) Voir à ce sujet les corrélations établies en ce qui concerne notamment la prédominance de l'impôt progressif ou régressif et, plus généralement, de l'impôt direct ou ndirect : H. Brochier, « Structures nationales et systèmes fiscaux » *Revue de Science et de Législation financières*, 1952, p. 171.

(2) Cf. C Scailteur, « Le système fiscal belge et le Traité de la C.E.E. », *Revue La fiscalité du Marché Commun*, 1962, n° 2, p. 48.

(3) P.-L. Reynaud, « La psychologie du contribuable devant l'impôt », *Revue de Science financière*, 1947, p. 401.

(4) G. Schmölders, « De la psychologie sociale de l'impôt à une psychologie financière générale », *Revue de Science financière*, 1962, n° 3, p. 399.

Sur les différences de mentalité fiscale entre les nations, voir aussi : G. Schmölders, *Das Irrationale in der öffentlichen Finanzwirtschaft*, Rowohlt, Hambourg, 1960, p. 70 et s. ; C. Cosciani, *Conséquences de la disparité des régimes fiscaux appliqués aux sociétés et autres entreprises*, O.E.C.E., Paris, 1959, p. 8.

(5) Voir également, sur les avantages à cet égard de l'impôt indirect : G. Schmölders, *Das Irrationale in der öffentlichen Finanzwirtschaft*, Rowohlt, Hambourg, 1960, p. 81 et s.

C. Cosciani, *Istituzioni di scienza delle finanze*, U.T.E.T., Turin, 1961, p. 168 et s.) souligne notamment que l'« anesthésie fiscale » est plus nécessaire dans les pays où l'opposition des individus à l'Etat (ou à la classe dirigeante) est plus forte, d'où, a *contrario*, selon lui, la prédominance, dans les pays anglo-saxons, d'impôts directs et d'impôts indirects aisément chiffrables par le consommateur.

que la T.V.A. européenne naisse sous la forme d'un impôt sur le chiffre d'affaires.

Pour que cet impôt soit viable, encore faut-il qu'il soit relativement simple, car les principales objections formulées à l'étranger à l'encontre de notre T.V.A. ont trait à sa complexité (1).

A cet égard, il nous semble que la simplicité ne peut être atteinte que grâce à une conception rationnelle sur le plan de l'assiette réelle. Ce que nous avons vu du projet allemand nous confirme dans cette vue.

En d'autres termes, la taxe européenne sur la valeur ajoutée devrait tenir compte des impératifs que nous avons dégagés en étudiant l'amélioration par l'extérieur de la T.V.A. française.

Lorsque la T.V.A. sera entrée suffisamment dans les mœurs, il sera peut-être possible d'entreprendre une transformation plus profonde tendant à instituer un véritable impôt sur la valeur ajoutée. Le problème de la suppression des frontières fiscales se présenterait alors sous un jour nouveau, le principe du pays d'origine conduisant, s'il était retenu, à attribuer à celui-ci l'impôt correspondant aux valeurs ajoutées — c'est-à-dire aux revenus formés — sur son territoire.

Certes, ceci ne semble, *a priori*, pas illogique ; mais, comme on l'a souligné, c'est le consommateur du pays de destination qui supporterait la charge de l'impôt (2) en supposant que la translation réussisse d'un bout à l'autre de la chaîne des redevables successifs.

En fait, il ne s'agit pas d'une question de logique, mais d'une question budgétaire. Qu'il s'agisse de la T.V.A. ou d'une imposition directe de la valeur ajoutée, il semble inévitable que l'introduction du principe du pays d'origine s'accompagne d'une organisation politique comportant tout au moins un embryon de budget commun permettant la mise en œuvre des compensations financières adéquates (3). Autant dire qu'il s'agirait d'une œuvre de très longue haleine.

Alors que, globalement, un impôt national sur la valeur ajoutée frapperait, très approximativement, le revenu national, un impôt européen de même nature frapperait le revenu européen. Mais une telle vue globale est-elle valable ? C'est par là que nous entamerons notre conclusion générale.

(1) Cf. notamment à cet égard V. Uckmar, « Le système fiscal italien et le Traité de la C.E.E. », *Revue La fiscalité du Marché Commun* 1963, n° 4, p. 83. — Dans le débat du Bundesrat relatif à la T.V.A. allemande, un parlementaire sarrois a fait ressortir la complexité de notre T.V.A., appliquée dans son pays jusqu'en 1959, en énonçant que, dans cet impôt, « les exceptions étaient la règle » (Bundesrat, Bericht über die 261. Sitzung, précité, p. 193).

(2) Cf. G. Vedel, « Vue générale sur le système fiscal français », *Revue La fiscalité du Marché Commun*, 1962, n° 2, p. 35.

(3) Cf. G. Gozard, « L'harmonisation des fiscalités indirectes dans la C.E.E. », *Revue des Contributions indirectes*, 1963, n° 157, p. 381.

CONCLUSION GÉNÉRALE

Du point de vue macro-économique, il semble rationnel d'asseoir un impôt sur la valeur ajoutée, puisqu'un tel impôt frappe en définitive le revenu national.

Ce caractère d'impôt sur le revenu s'estompe toutefois lorsqu'on quitte le domaine des vues globales. Ce qui se trouve atteint par l'impôt, au stade d'un redevable légal déterminé, ce n'est en effet pas le revenu net d'une entreprise, mais la somme des revenus individuels engendrés par l'activité de cette dernière.

En fait, l'impôt sur la valeur ajoutée, qui n'est pas une retenue à la source grevant lesdits revenus, peut revêtir deux aspects et son caractère sera fondamentalement modifié selon que l'un ou l'autre de ces aspects sera prédominant.

1. Dans la mesure où le redevable légal parviendra à répercuter l'impôt, celui-ci présentera les caractéristiques d'un impôt sur la dépense.

Tel est, en principe, le cas de l'impôt français qui, édifié empiriquement par transformation d'une taxe sur le chiffre d'affaires, a conservé la technique particulière à cette catégorie d'impôts et laisse, par conséquent, le maximum de chances à la répercussion (il tend même, nous l'avons vu, à être source de répercussion parasitaire).

Cependant, lorsqu'elle a recours à la technique de l'impôt sur le chiffre d'affaires, la taxe sur la valeur ajoutée ne peut se défaire d'une certaine complexité, encore que des améliorations — nous avons vu lesquelles — soient possibles dans ce domaine.

2. Dans la mesure où la répercussion n'est pas possible, l'impôt sur la valeur ajoutée présente les caractéristiques d'un impôt sur les professions. Il a tendance alors à devenir un impôt indiciaire, la capacité contributive de l'assujetti étant constituée par son bénéfice, majoré des revenus par lui distribués.

Or, les difficultés que présente la mesure d'une capacité contributive détachée du rendement effectif d'une affaire sont mises en relief par le précédent de la patente. Dans le domaine qui est le nôtre, il semble bien qu'une telle conception de l'impôt serait source de distorsions, car valeur ajoutée et profit ne sont pas liés par une relation rigoureuse de cause à effet. Des entreprises à rentabilité équivalente comportent des valeurs ajoutées très variables.

Le recours à des correctifs spécifiques semblant exclu, en raison du fait qu'il supposerait la mise en œuvre de techniques très complexes (et, en particulier, une différenciation très poussée des taux), il semble que seule la répercussion de l'impôt soit de nature à corriger ces distorsions.

***

L'impôt sur la valeur ajoutée doit donc, à notre avis, conserver en tout état de cause sa nature actuelle d'impôt sur la dépense.

La question fondamentale est donc de savoir s'il est possible de lui maintenir cette caractéristique — c'est-à-dire d'assurer autant que faire se peut sa répercussion — tout en ayant recours aux techniques de l'impôt direct qui nous sont apparues comme aptes à mettre fin aux complexités découlant du recours aux techniques de l'impôt sur le chiffre d'affaires.

Le dernier état de la théorie de l'incidence des impôts permet, semble-t-il, de répondre par l'affirmative. Mais les lois de l'incidence sont une chose et la psychologie des contribuables en est une autre. Comment ceux-ci réagiraient-ils à l'égard d'un impôt qui, tout en étant largement transférable — puisqu'il figurerait, au même titre que d'autres impôts afférents l'activité de l'entreprise, parmi les éléments du prix de revient — se présenterait néanmoins, par la technique mise en œuvre, comme un impôt de l'entreprise, détaché de toute transaction déterminée ? Nous avons vu, dans notre III^e Partie, qu'il ne fallait pas sous-estimer la gravité de ce problème dont la solution est largement tributaire, non seulement d'une organisation rationnelle dans le domaine des prix de revient, mais également de la participation mentale — si l'on peut dire — du chef d'entreprise à une telle organisation.

Cela est d'autant plus vrai, avons-nous constaté, qu'une imposition directe de la valeur ajoutée renverserait en quelque sorte le phénomène de l'incidence, l'assujetti devenant victime de sa négligence en matière de calculs de répercussion, alors qu'en matière de T.V.A., c'est le consommateur qui fait en général les frais de cette négligence.

A cet effet psychologique majeur s'ajouteraient, nous l'avons vu, des effets tenant à la prise de conscience de l'assiette réelle, à la fusion mentale de l'impôt sur les bénéfices et de l'impôt sur la valeur ajoutée et, enfin, au misonéisme fiscal.

Nous en avons déduit que de tels obstacles ne pourraient être surmontés, le cas échéant, que par la mise en œuvre de tous les moyens appropriés d'éducation et d'information des redevables.

Il nous a semblé néanmoins que la réforme envisagée ne devait pas être écartée d'emblée du champ des possibilités.

Les effets lénifiants de la taxe sur la valeur ajoutée ont, en effet, été largement exagérés. Il ne faut pas oublier, en particulier, que la complexité d'un impôt contribue à l'accroissement de la pression fiscale psychologique et que la simplification fiscale, si elle ne saurait évidemment constituer une fin en soi, n'en constitue pas moins une revendication fondamentale des milieux intéressés.

***

En raison même des problèmes qu'elle soulève — et dont l'étude mériterait d'être approfondie, sur le plan psychologique comme sur le plan technique — la transformation de la T.V.A. en impôt « direct » (toutes réserves étant faites sur le caractère de plus en plus périmé de cette classification) ne nous paraît cependant, en tout état de cause, pas envisageable

dans un délai rapproché. Elle nous semble plutôt devoir constituer, le cas échéant, le terme lointain d'une évolution très prudente consistant à introduire, de plus en plus, au sein de la T.V.A. la technique de l'impôt sur les bénéfices. Une telle méthode serait dans la ligne de l'évolution historique qui a conduit à notre T.V.A. actuelle. On est tenté, à cet égard, d'adopter une vue prospective des choses et de considérer que l'évolution normale d'un impôt sur le chiffre d'affaires, qui prend son départ sous la forme rudimentaire de l'impôt à cascades, conduit successivement à l'adoption de taxes uniques, puis à une taxe à la production transformée en taxe sur la valeur ajoutée et enfin, au terme du trajet, à une imposition directe de la valeur ajoutée.

Une telle hypothèse ferait-elle mentir le mot attribué à Gladstone, selon lequel l'impôt direct et l'impôt indirect seraient deux sœurs auxquelles un ministre des Finances avisé se devait de faire simultanément la cour ? Il semble que non, puisque l'impôt sur la valeur ajoutée resterait un impôt sur la dépense (1). Il serait certes présomptueux de vouloir jouer au visionnaire dans ce domaine, car toute linéaire que paraisse une évolution, des accidents sont toujours possibles ; mais il serait tout aussi vain de tabler sur le caractère inéluctable de l'impôt sur le chiffre d'affaires qui, sous sa forme moderne, n'est après tout que l'impôt d'un demi-siècle, né d'une situation donnée (2).

***

Nous nous sommes, dans notre IV^e^ Partie, penchés sur les perspectives internationales et nous avons vu que la crise de l'impôt sur le chiffre d'affaires n'était pas particulière à la France et que, sur le plan européen en particulier, l'évolution vers une forme plus moderne d'imposition s'esquissait.

Nos partenaires tireront profit, dans ce domaine, de l'expérience française. Cette expérience leur montrera notamment les complexités à éviter, complexités qui — il faut le souligner — constituent dans une large mesure le tribut inévitable que nous devons à notre rôle de précurseurs dans ce domaine (3). Les complexités étant essentiellement le fruit d'une étude imparfaite du problème de l'assiette réelle, c'est sous cette optique que l'impôt doit être repensé, tant du côté français que du côté européen, afin que la T.V.A., qui est l'impôt sur les affaires le moins discutable du point de vue économique, devienne également le plus adéquat en technique fiscale.

(1) Un tel impôt n'étant d'ailleurs qu'« un détour, assez artificiel, pour atteindre en réalité le revenu » (P. Coulbois, « Capital et impôt sur le revenu », *Revue de Science et de Législation financières*, 1952, p. 349).

(2) Bien qu'il ait apparemment acquis, comme on a pu l'écrire la « respectabilité de la permanence » (Clinton V. Oster, *State retail sales taxation*, Ohio State University, 1957, p. 33).

(3) On peut, en effet, faire abstraction de l'expérience de l'Etat de Michigan qui, portant sur un impôt très modique, ne peut-être prise pour référence. Il est bien connu que complexité et taux d'imposition se trouvent dans une relation de cause à effet.

***

En définitive, il nous semble que l'avenir d'un impôt rationnel, dans ce domaine, est lié aux progrès dans l'organisation des entreprises et sur ce plan la situation des pays occidentaux est encore loin d'être comparable. Ce n'est pas par hasard que les voix favorables à une imposition directe de la valeur ajoutée sont essentiellement des voix d'outre-Atlantique (1).

Mais, sans qu'il faille voir là un cercle vicieux — il s'agirait plutôt d'une spirale — l'introduction d'un véritable impôt sur la valeur ajoutée, en obligeant les intéressés à se pencher sur le problème des prix de revient (en raison des phénomènes d'incidence) et en dégageant, par les simplifications qu'elle apporterait dans le domaine fiscal proprement dit, le temps nécessaire à cet égard, donnerait à son tour, semble-t-il, à la rationalisation de la gestion des entreprises une impulsion non négligeable.

Ainsi l'impôt deviendrait-il même dans ce secteur, où subsistent des retards importants, un facteur de progrès. Enfin, il n'est pas exclu — mais ce domaine n'est plus le nôtre — qu'une imposition directe de la valeur ajoutée permettrait d'aboutir à une certaine coordination entre la comptabilité des entreprises et la comptabilité nationale.

(1) Cf. M. Bronfenbrenner-M. Laure, « Controverse à propos de la taxe sur la valeur ajoutée », *Revue de Science et de Législation financière*, 1953, p. 849.

ADDENDUM

ÉVOLUTION DE LA T.V.A.

L'évolution de la T.V.A. se poursuit tant sur le plan européen que sur le plan interne.

Nous envisagerons successivement ces deux aspects de l'évolution dans le présent addendum, rédigé alors que notre ouvrage était en cours d'impression.

Section I

Vers une T.V.A. communautaire dans l'Europe des Six

Nous serons brefs dans ce domaine, où l'évolution est encore incertaine au moment où nous remettons ces lignes à l'impression, encore qu'on puisse signaler une forte tendance à l'acceptation de la T.V.A., comme base de l'harmonisation des fiscalités indirectes, par nos partenaires du Marché commun.

La Commission de la C.E.E. a présenté en effet en définitive (1) au Conseil des ministres de cette Communauté deux propositions de directives dans ce domaine.

La 1re directive prévoit de remplacer les systèmes de taxes à cascades actuellement en vigueur chez nos partenaires par un système commun de T.V.A. En principe, la promulgation dans les divers Etats des lois introduisant la T.V.A. devrait intervenir avant le 31 décembre 1967, la mise en vigueur étant prévue pour le 1er janvier 1970.

La 2e directive concerne la structure et les modalités d'application d'un système commun de taxe sur la valeur ajoutée, conformément aux dispositions de l'article 99 du Traité de Rome.

A. — *Les principes du système commun*

Selon les propositions de la Commission, la T.V.A. est conçue comme un impôt général frappant en définitive les dépenses de consommation, en évitant tout cumul.

La taxe s'applique à tous les stades économiques rentrant dans son champ d'application, selon la méthode des paiements fractionnés (déductions « taxe sur taxe »).

(1) Nous n'insisterons pas sur les phases antérieures des travaux d'harmonisation.

Le système pour être neutre du point de vue concurrentiel, doit être général, englober toutes les activités économiques (production, services, distribution jusqu'au stade de détail) et éviter les exonérations, afin de permettre un taux général moins élevé et une liquidation aussi simplifiée que possible, en éliminant les difficultés techniques.

B. — *La structure de la T.V.A. communautaire*

Les taxes sur la valeur ajoutée appliquées dans les Etats-membres devront correspondre au schéma ci-après :

1. La T.V.A. s'applique à toutes les livraisons de biens et aux services rendus effectués à l'intérieur du territoire fiscal, ainsi qu'aux importations.

2. Les redevables sont ceux qui effectuent des actes de producteurs, commerçants ou prestataires de services, avec ou sans but lucratif.

3. La notion de « livraison » imposable a une portée très large ; location-vente, livraisons à soi-même, prélèvements personnels, travaux à façon, travaux immobiliers, par exemple.
Le fait générateur est la livraison ou, le cas échéant, le versement d'acomptes.

4. Les « services » imposables sont toutes les opérations autres que les livraisons de biens. Ils sont imposables dans le lieu où ils sont utilisés au moment où ils sont rendus.

5. L'importation est taxable du fait même de l'introduction dans le territoire fiscal.

6. L'assiette de l'impôt est, selon le cas, constituée par la contre-valeur de l'opération taxable, par le prix d'achat ou de revient (livraisons à soi-même) ou par la valeur en douane (importations).

7. Le taux, *ad valorem*, est le même pour les livraisons, les services, les travaux immobiliers. Mais des taux réduits ou majorés peuvent être prévus.

8. En principe, seules les exportations et services utilisés hors du territoire fiscal sont exonérés. Mais d'autres exonérations, que la Commission considère comme devant être exceptionnelles, peuvent être instituées.

9. Les déductions portent sur les biens et services rendus aux assujettis ou importés par eux, sous réserve qu'ils soient utilisés pour des opérations taxables. La règle du « prorata » s'applique en cas d'activités à la fois taxables et exonérées. Certains biens ou services peuvent être exclus du droit à déduction.
Le principe de la déduction immédiate est retenu pour les investissements.

10. Les formalités imposées aux assujettis (comptabilités, déclarations, obligation de mentionner à part la taxe sur les factures, etc.) sont prévues dans leurs grandes lignes.

11. Des régimes particuliers peuvent être créés pour les petites entreprises, les activités agricoles.

12. Une procédure de consultation de la Commission est prévue dans des cas bien déterminés, pour éviter les distorsions de concurrence.

* * *

Le projet de réforme de la T.V.A. française, que nous allons étudier à présent, est très proche, par sa structure, de ce « modèle européen ».

Section II
Vers une T.V.A. généralisée en France

Notre ouvrage était en cours d'impression lorsque fut publié le projet de loi n° 1420 portant réforme des taxes sur le chiffre d'affaires et diverses dispositions d'ordre financier.

Après avoir analysé ce projet dont l'entrée en vigueur, après adoption définitive par le Parlement, n'est prévue que pour le 1er janvier 1967, nous étudierons dans quelle mesure il répond aux impératifs de réforme que nous avons été amenés à dégager dans la IIIe partie de ce volume.

N. B. — Dans l'analyse ci-dessous nous tenons compte des modifications subies par le projet au cours du débat en *première lecture* à l'Assemblée Nationale (séances des 23, 24 et 25 juin 1965).

Sous-Section I. — Analyse du projet de réforme

A. — *Suppression d'impôts* (art. 1er)

Seront supprimés :

— la taxe sur les prestations de services et la taxe locale sur le chiffre d'affaires ;

— les taxes uniques

- — sur les vins,
- — sur les cidres, poirés et hydromels,
- — sur les jus de fruits légèrement fermentés,
- — sur les cafés et les thés ;

— la taxe générale et la surtaxe sur les véhicules affectés aux transports routiers de marchandises et sur les bateaux servant à la navigation intérieure ;

— la taxe sur les cuirs et peaux bruts ;

— les taxes locale et départementale sur les locaux loués en garni ;

— la taxe à la mouture et le droit de licence des meuniers et semouliers ;

— le droit de timbre spécial des contributions indirectes (sauf sur les titres de mouvement).

L'Assemblée Nationale a maintenu par contre la taxe instituée au profit de B.A.P.S.A. sur les huiles destinées à l'alimentation humaine dont la suppression était envisagée par le projet gouvernemental (la perception de cette taxe est actuellement suspendue).

Les taxes forestières sont maintenues, mais la taxe perçue au profit du B.A.P.S.A. sera réduite de 2,50% à 1%.

La taxe de circulation sur les viandes est maintenue également mais elle sera réduite à 25 centimes par kg de viande nette en contrepartie de l'assujettissement des produits en question à la T.V.A.

Le ministre a indiqué au cours du débat (A.N., 2e Séance du 24 juin 1965) qu'il envisageait, dans la loi de finances pour 1966, une sensible diminution du taux de la taxe d'encouragement à la production textile et la substitution pour partie à cette taxe d'une taxe parafiscale qui sera affectée à un fonds couvrant les besoins de l'industrie textile.

B. — *Champ d'application de la T.V.A.*

a) Extension de la T.V.A. à toutes les affaires (art. 3).

Seront passibles de la T.V.A. : « *Les affaires faites en France lorsqu'elles relèvent d'une activité industrielle ou commerciale* »

— qu'elles soient habituelles ou occasionnelles,

— quels que soient le but ou les résultats de l'opération,

— quelle que soit la personne qui les effectue et sa situation au regard des autres impôts (art. 3).

Ainsi, la T.V.A. sera étendue — en contrepartie de la suppression de la taxe locale ou de la T.P.S. — à tous les revendeurs, grossistes ou détaillants, et aux prestataires de services (1), y compris les façonniers et les commissionnaires (à l'exclusion des représentants de commerce).

L'exonération des artisans fiscaux sera supprimée.

Les problèmes de définition posés par les notions de « producteur », de « vente au détail », de « succursaliste ou entreprise intégrée disparaîtraient dans le nouveau régime. Les régimes applicables aux ventes « franco » *et* aux « ventes départ » deviendront identiques. Le régime simplifié d'option pour la taxe sur les prestations de services se trouvera supprimé en même temps que cette taxe.

Le taux de la T.V.A. applicable dépendra exclusivement de la nature du produit ou du service, quelle que soit la qualité du redevable.

N. B. — Seront, en vertu de l'article 2 du projet, exonérées de tout droit proportionnel d'enregistrement, lorsqu'elles donnent lieu à perception de la T.V.A. :

1° les ventes de marchandises neuves corrélatives à la cession ou à l'apport en société d'un fonds de commerce ;

2° les mutations de jouissance (c'est-à-dire les locations).

Seront également passibles de la T.V.A. (art. 4) :

— les coopératives agricoles ;

— les exploitants agricoles *pour les activités assimilables à celles des commerçants ou industriels*, même si ces opérations constituent le prolongement de l'activité agricole (modalités à fixer par décret) ;

— les opérations qui relèvent de l'exercice d'une profession non commerciale lorsque leur rémunération constitue un élément important du

(1) On rappelle que dans le régime actuel :

— les reventes en gros ne sont soumises à la T.V.A. que sur option (option entre la T.V.A. et la taxe locale)

— les reventes au détail ne sont pas soumises à la T.V.A. (elles sont assujetties seulement à la taxe locale), sous réserve du cas de certains succursalistes et entreprises intégrées ;

— les services échappent également à la T.V.A. (sauf paiement volontaire de cette taxe).

prix de revient de produits ou services passibles de la T.V.A. (modalités à fixer par décret).

N. B. — Selon l'exposé des motifs, cette disposition vise notamment les cessions de droit d'exploitation et les activités d'études et de recherches.

— les opérations que les redevables réalisent pour leurs besoins ou ceux de leurs exploitations (*livraisons à soi-même* de biens ou de *services*) (1) ;

— les achats de boissons passibles d'un droit de circulation à un non assujetti ;

— les livraisons qu'un non assujetti à la T.V.A. se fait à lui-même et qui portent sur des viandes pour lesquelles il doit acquitter la taxe de circulation ;

— les affaires portant sur des immeubles ou fonds de commerce ou des actions ou parts de sociétés immobilières et dont les résultats sont taxables dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux ;

— et enfin toute opération qui entre actuellement dans le champ d'application des taxes sur le chiffre d'affaires.

N. B. — Un décret en Conseil d'Etat pourra limiter l'imposition des livraisons à soi-même aux seuls cas dans lesquels l'absence d'imposition entraînerait une inégalité des conditions de la concurrence.

b) *Option. Redevables volontaires* (art. 5).

Pourront être autorisés, sur leur demande, à être assujettis à la T.V.A. selon des conditions à fixer par décret en Conseil d'Etat :

— les collectivités locales, les établissements publics ;

— les exploitants agricoles, les professions non commerciales ;

— les personnes qui donnent en location des établissements industriels ou commerciaux, qui construisent des hôtels de tourisme, qui procèdent à des opérations de rénovation urbaine ou qui édifient des ensembles urbains.

c) *Problèmes de territorialité* (art. 6 et 7).

Les transports internationaux en provenance ou à destination de l'étranger ou des territoires ou départements d'outre-mer seront imposables pour la partie du trajet située sur le territoire métropolitain.

Des décisions prises en exécution de conventions ou d'accords internationaux pourront déroger à cette disposition en ce qui concerne
— d'une part, les transports aériens ou maritimes ;
— d'autre part, les transports par route ou par navigation intérieure effectués par des véhicules immatriculés à l'étranger.

Les voyages circulaires avec départ et arrivée en France seront imposables en totalité, à l'exception des voyages touristiques (qui resteront exemptés pour la fraction du transport réalisée hors de France).

(1) Ainsi par exemple les transports qu'une entreprise effectuera pour elle-même seront passibles de la T.V.A. dans le nouveau régime.

Des décrets d'application sont prévus (dans certains cas la taxe pourra être perçue lors du passage en douane).

Les opérations de *constructions navales et aéronautiques* (vente, transformation, réparation, *filets et engins de pêche*, articles incorporés, fournitures) qui jusqu'à présent bénéficiaient de l'exonération de la T.V.A. et de la T.P.S. seront assimilées à des exportations (ce qui permettra aux intéressés, tout en restant exonérées, de bénéficier de l'intégralité des déductions (achats en franchise, remboursements).

Les importations des mêmes produits seront exonérées.

C. — *Exonérations* (art. 8)

De nombreuses exonérations seront supprimées et, pour la plupart, remplacées par des taux réduits ainsi qu'on le verra plus loin.

Sont ainsi supprimées les exonérations suivantes :

— pain, farine, céréales ;
— lait, beurre, fromage ;
— fourrages et pailles pressés ;
— eau et air comprimé ;
— courtiers inscrits ou assermentés ;
— opérations de commission et de courtage sur produits passibles de la T.V.A. ou sur marchandises situées à l'étranger et livrées à l'étranger ;
— travaux de façon pour assujettis à la T.V.A. ou sur marchandises destinées à l'exportation ;
— lotissement de terrains provenant de successions ou donations ;
— majoration pour paiement à terme du prix de certains matériels (C.G.I., art. 271-25°) ;
— aviculteurs et pisciculteurs ;
— semences de céréales ;
— amendements calcaires ;
— reventes, commissions, courtages ou façons sur produits agricoles, de pêche, de pisciculture ;
— transports de marchandises, commissions sur ces transports et frais accessoires au transport ;
— lotissement et vente de terrains selon la procédure simplifiée ;
— lotissement et vente de terrains acquis avant le 1er janvier 1940 et demeurés en exploitation agricole ;
— études et démarches pour clients étrangers en vue du financement de l'achat de produits destinés à l'exportation.

L'exonération visant les articles et matières d'occasion ne s'appliquera plus qu'aux matières de récupération et aux déchets neufs d'industrie. *L'énumération des affaires exonérées de T.V.A.* sera en effet la suivante :

1° Les affaires qui entrent dans le champ d'application de l'impôt sur les spectacles ;
2° Les affaires qui entrent dans le champ d'application de la taxe spéciale sur les activités financières (dont il sera question plus loin) ;
3° Les affaires réalisées par les courtiers en marchandises inscrits, ou assermentés, les courtiers maritimes et les courtiers d'assurances maritimes, lorsqu'elles sont rémunérées par des commissions ou courtages fixés par des dispositions législatives ou réglementaires ;
4° Les opérations de vente, de commission et de courtage portant sur des animaux vivants dont les viandes sont passibles de la taxe de circulation et les importations portant sur ces animaux ;
N. B. — Mais les exploitants agricoles pourront être autorisés à appliquer la taxe sur la valeur ajoutée aux livraisons de ces animaux.

5° Les importations et les opérations de vente, de commission et de courtage portant sur les déchets neufs d'industrie et sur les matières de récupération ;

6° Les ventes de biens usagés faites par les personnes qui les ont utilisés pour les besoins de leurs exploitations ainsi que, mais jusqu'au 31 décembre 1967 seulement, les opérations de vente, de commission et de courtage portant sur les véhicules automobiles d'occasion ;

7° Les ventes réalisées et les services rendus par les organismes de l'Etat qui ne bénéficient pas de l'autonomie financière ;

8° Les opérations réalisées par les représentants de commerce ;

9° Dans la mesure où elles n'entrent pas dans le champ d'application de l'article 27 de la loi 63-254 du 15 mars 1963 relatif à la T.V.A. immobilière, les opérations de lotissement faites suivant la procédure simplifiée applicable en matière d'urbanisme, à la condition que le terrain ait été acquis par voie de succession ou de donation-partage remontant à plus de trois ans ;

10° Les affaires déjà exonérées de la taxe sur la valeur ajoutée ou de la taxe sur les prestations de services en vertu des dispositions du Code Général des impôts en vigueur lors de la promulgation de la présente loi et dont l'exonération n'est pas supprimée en vertu des dispositions ci-dessus analysées du projet. L'Assemblée Nationale a maintenu l'exonération de T.C.A. en faveur des journaux et publications périodiques (1), ainsi que l'exonération des papiers de presse (et des produits destinés à leur fabrication), et des encres et solvants destinés à l'impression des journaux.

D. — *Fait générateur* (art. 9)

Le fait générateur de la taxe sera constitué par :

— la livraison pour les opérations d'achat, de vente ou de livraison ;

— la première utilisation pour les services ou biens que les redevables se rendent ou se livrent à eux-mêmes.

N. B. — On rappelle que la taxation des livraisons à soi-même visera dans le nouveau régime non seulement les biens, mais également les services.

— l'encaissement d'acomptes ou du montant du mémoire en matière de travaux immobiliers ;

— l'encaissement du prix pour les autres opérations,

Lorsque le fait générateur est l'encaissement, les redevables peuvent être autorisés à acquitter la taxe d'après les débits.

E. — *Redevable* (art. 10)

Le *redevable de l'impôt* est la personne qui réalise l'opération imposable. En vertu d'un amendement adopté par l'Assemblée Nationale, le versement de la taxe pourra dans certains cas (2) être suspendu par décret.

F. — *Détermination des bases imposables* (art. 11)

La disparition de la discrimination entre ventes en gros et *ventes au détail* conduira à taxer l'ensemble des opérations sur leur prix effectif

(1) Y compris les bulletins de certaines œuvres et ceux des organismes de jardins familiaux.

(2) Les auteurs de l'amendement ont fait valoir le cas des négociants en matières premières textiles.

(*sans réfaction*) ou sur le prix de services ou de biens similaires (cas des opérations pour soi-même). Les bases continueront de s'entendre tous frais et taxes compris.

Les livraisons à soi-même seront imposées sur la base du prix normal, et non plus d'après le prix normal de vente *en gros*.

Les sommes remboursées aux personnes qui rendent compte exactement à leurs commettants des frais engagés en leur lieu et place n'entrent pas dans le prix des services à raison desquels ils sont imposés.

G. — *Taux de la T.V.A.* (art. 12 à 15)

a) *Taux réduit de* 6% (taux réel à appliquer à des montants hors T.V.A. : 6, 3830%).

Seront passibles de ce taux :

— affaires de logement (à l'exclusion de la restauration et des ventes à consommer sur place) dans les hôtels classés de tourisme,

— achats, importations, ventes, livraisons, commissions, courtages, et façons portant sur les produits suivants : eau, pain de consommation courante et farines panifiables destinés à la fabrication du pain ; lait livré pour l'alimentation soit à l'état naturel, pasteurisé ou homogénéisé, soit à l'état concentré, sucré ou non-sucré, soit en poudre, sucré ou non-sucré, laits aromatisés ou fermentés ou les deux à la fois, yaourts ou yoghourts, crème de lait, beurres et fromages, huiles fluides alimentaires, graines, fruits oléagineux et huiles végétales utilisées pour la fabrication des huiles fluides alimentaires ; pâtes alimentaires et semoules de blé dur ; sucre ; vinaigres comestibles (et vins et alcools utilisés pour leur fabrication) ; chocolat à croquer et à cuire en tablettes ; fèves et beurre de cacao ; confitures, purées, gelées et marmelades ; fruits, pulpes et jus de fruits destinés à la confiturerie ; *produits d'origine agricole*, de la pêche, de la pisciculture et de l'aviculture n'ayant subi aucune transformation ; amendements calcaires ; produits simples ou composés utilisés pour la nourriture du bétail ou des animaux de basse-cour ; *viandes* et produits d'origine animale passibles de la taxe de circulation ; filets de poissons frais.

b) *Taux intermédiaire de* 12% (taux réel à appliquer à des montants hors T.V.A. : 13,6363%).

Liste des produits passibles de ce taux : gaz, électricité, vapeur d'eau, air comprimé, charbon de terre, lignites, coke, tourbe, houille, bois de chauffage, bois bruts de scierie et produits des exploitations forestières ; produits pétroliers repris au tableau B de l'article 265 des Douanes, alcool à brûler, savon de ménage, livres, glace hydrique, engrais, soufre, sulfate de cuivre, produits cupriques, grenaille utilisée pour la fabrication du sulfate de cuivre, produits antiparasitaires, *produits d'alimentation humaine* (1) (*autres que ceux passibles du taux de* 6%), certaines boissons (jus de fruits, cidres, poirés, hydromels et *tous les vins* (2) et apéritifs à base de vin).

(1) Le ministre a indiqué que le taux de 12% s'appliquera aux crèmes glacées (A.N., 2e séance du 24 juin 1965).

(2) Y compris champagnes, V.D.Q.S. et appellations contrôlées.

Par ailleurs, seront soumis à ce taux : certaines prestations de service à caractère social, culturel ou répondant à des besoins courants (liste à fixer par décret), les transports de voyageurs, les ventes à consommer sur place ; la fourniture de logement (autre que par les hôtels de tourisme) ; les achats de perles et pierres précieuses ou d'objets d'occasion contenant des perles ou pierres précieuses lorsque l'achat est payé par chèque *certains travaux immobiliers* (pour le compte de l'Etat, des établissements publics ou des collectivités locales, ainsi que les *immeubles réservés à l'habitation pour les 3/4 de leur superficie totale*) ; les mutations, apports en société et livraisons visées à l'article 27 de la loi du 15 mars 1963 relatif à la fiscalité immobilière. Toutes les réfactions prévues en matière immobilière seront *supprimées* à l'exception de celle de 80% (terrains et biens assimilés) qui sera ramenée aux deux tiers.

N. B. — Les travaux immobiliers qui ne sont pas compris dans l'énumération ci-dessus (1) seront passibles du taux normal (16 2/3% : cf. ci-dessous) sans réfaction. Les transports de marchandises seront également passibles de ce taux.

c) *Taux majoré de* 20% (taux réel à appliquer à des montants hors T.V.A. : 25%).

Ce taux sera applicable aux affaires définies par décret.

Selon l'exposé des motifs du projet, le Gouvernement envisage

— de ne plus appliquer le taux majoré aux spiritueux (mais le tarif du droit de consommation sera majoré en conséquence) ;

— de maintenir la taxation des automobiles de tourisme au taux de 20%.

Par ailleurs, selon les indications données par le ministre des Finances au cours du débat à l'Assemblée Nationale (séance du 23 juin 1965), le taux de 20% s'appliquera aux produits soit de luxe, soit particuliers tels que le matériel de radio et de télévision.

d) *Taux normal.*

Le taux normal de la T.V.A. sera fixé à 16 2/3% (au lieu de 20% actuellement).

Il s'appliquera dans tous les cas autres que ceux énumérés ci-dessus.

Il pourra être abaissé par décret en Conseil d'Etat avant le 31 décembre 1968 et ultérieurement à tout moment, si le rendement de la taxe est supérieur aux prévisions.

N. B. — Le taux réel, à appliquer à des montants hors T.V.A. sera de 20% (au lieu de 25% actuellement).

H. — *Régime des déductions* (art. 16 et 17)

Les articles 16 et 17 sont particulièrement importants.

Nous en reproduisons ci-après le texte :

(1) Travaux portant sur des immeubles industriels et commerciaux.

ARTICLE 16 :

1. La taxe sur la valeur ajoutée qui a grevé les éléments du prix d'une opération imposable est déductible de la taxe sur la valeur ajoutée applicable à cette opération.

2. A cet effet, les assujettis, qui sont autorisés à opérer globalement l'imputation de la taxe sur la valeur ajoutée, sont tenus de procéder à une régularisation :

a. Si les marchandises ont disparu ;

b. Lorsque l'opération n'est pas effectivement soumise à l'impôt ;

c. Dans la mesure où l'excédent de la taxe déductible sur la taxe exigible résulte de l'application de taux réduits ou d'une réfaction.

3. La taxe déductible dont l'imputation n'a pu être opérée ne peut faire l'objet d'un remboursement.

4. Toutefois, les dispositions des 2 et 3 qui précèdent ne sont pas applicables à la taxe qui a grevé les éléments du prix de produits imposables lorsque ces produits font l'objet d'une exportation.

Dans ce cas, l'impôt déductible peut être imputé sur la taxe applicable à d'autres opérations et fait l'objet d'un remboursement à concurrence de la somme dont la déduction n'a pu être opérée.

Le bénéfice de ces dérogations est étendu aux services utilisés hors de France dont la liste est fixée par décret.

5. Pour l'application du présent article, une opération légalement effectuée en suspension du paiement de la taxe sur la valeur ajoutée est considérée comme en ayant été grevée à concurrence du montant de la somme dont le paiement a été suspendu.

6. Les décrets prévus à l'article 17 de la présente loi pourront apporter les atténuations aux conséquences des principes définis au présent article, *notamment lorsque le redevable aura justifié de la destruction des marchandises.*

ARTICLE 17.

1. Des décrets en conseil d'Etat déterminent les conditions d'application de l'article 16 de la présente loi. Ils fixent, notamment :

— la date à laquelle peuvent être opérées les déductions ;

— les régularisations auxquelles elles doivent donner lieu ;

— les modalités suivant lesquelles la déduction de la taxe ayant grevé les biens ou services qui ne sont pas utilisés exclusivement pour la réalisation d'opérations imposables doit être limitée ou réduite.

2. Ces décrets peuvent édicter des exclusions ou des restrictions et définir des règles particulières, soit pour certains biens ou certains services, soit pour certaines catégories d'entreprises.

3. Ils fixent également les conséquences des déductions sur la comptabilisation et l'amortissement des biens.

Commentaire.

1° L'aménagement éventuel de la règle du décalage d'un mois est renvoyée à un décret.

2° *La règle du butoir* — actuellement supprimée en vertu de la jurisprudence du Conseil d'Etat — sera rétablie :

L'exposé des motifs fournit à cet égard les précisions suivantes :

« Le Gouvernement, n'entend pas appliquer ces règles avec une rigueur dépourvue de nuances. Aussi le 2 du présent article (art. 16) autorise-t-il les redevables à opérer globalement l'imputation de la taxe sur la valeur ajoutée, sous réserve de procéder, le cas échéant, aux régularisations nécessaires, *lesquelles, d'ailleurs, n'interviendront pas dans le cas de ventes à perte. En outre, les décrets prévus à l'article* 17, *permettront de ne pas appliquer la règle du butoir dans les cas ou cette application pourrait apparaître comme inopportune.*

D'autre part, l'article 16 reprend les dispositions en vertu desquelles cette règle n'est pas applicable aux affaires faites par les exportateurs et

prévoit que leur bénéfice pourra être étendu à certains services, assimilables à des exportations, qui sont rendus en France mais utilisés en dehors du territoire national».

3° Les *biens ou services exclus* de la déduction seront délimités par décret. On peut espérer que certains éléments actuellement exclus seront admis en déduction dans le nouveau régime.

Les précisions suivantes ont été données à cet égard.

« Nous procèdons à cet examen afin de rechercher des solutions permettant de déduire, d'une part, la totalité des investissements mobiliers de caractère commercial et d'autre part, en ce qui concerne les immeubles, suivant des calculs à déterminer, la part de la T.V.A. qui correspond à des aménagements ayant effectivement un intérêt du point de vue commercial » (déclaration du ministre de Finances, A.N., 1re séance du 25 juin 1965).

4° Il va sans dire que les nouveaux assujettis bénéficieront de toutes les déductions applicables en matière de T.V.A.

5° La règle du prorata (pourcentage de déduction) sera reprise (et aménagée) par décret, dans le cadre du nouveau régime, mais elle sera d'application exceptionnelle, eu égard à la généralisation de la T.V.A.

I. — *Régime des petites entreprises* (art. 18 à 21)

a) *Artisans fiscaux.*

La notion d'artisan fiscal sera *supprimée* en ce qui concerne les T.C.A. Les artisans seront donc assujettis à la T.V.A., mais bénéficieront, le cas échéant, des mesures dont il va être question à présent.

b) *Franchise et décote.*

1° *Franchise.*

La T.V.A. ne sera pas mise en recouvrement lorsque son montant annuel n'excèdera pas 800 F.

2° *Décote.*

Lorsque la T.V.A. du redevable sera supérieure à 800 F par an, mais n'excèdera pas 4.000 F *par an*, elle sera réduite par application d'un coefficient (dont le mode de calcul sera fixé par décret).

Le chiffre de 4.000 F sera porté à 8.000 F pour les redevables qui justifieront que la rémunération de leur travail et de celui des personnes qu'elles emploient représente plus des 3/5e du prix des biens et des prestations qu'ils fournissent.

3° *Redevables bénéficiant de la franchise et de la décote.*

Le bénéfice des mesures de franchise et de décote susvisées est réservé aux seuls *redevables placés sous le régime du forfait* à la fois pour les B.I.C. et pour les T.C.A.

Mais il est précisé que les redevables intéressés pourront renoncer au bénéfice de ces mesures (dans le but de facturer la T.V.A. à leurs clients).

c) *Forfaits B.I.C. et T.C.A.*

L'article 19 du projet apporte des modifications substantielles au régime d'imposition forfaitaire.

Les modifications proposées tendent :

— d'une part, à unifier les forfaits conclus en matière de B.I.C. et de T.C.A. ;

— d'autre part, à réduire les obligations des petites et moyennes entreprises.

Les chiffres d'affaires limites d'admission au forfait seront majorés comme suit :

— 50.000 F par an (au lieu de 400.000 F actuellement) pour les ventes et fournitures de logement ;

— 125.000 F par an (au lieu de 100.000 F actuellement) pour les autres services.

En cas d'activité mixte, le régime du forfait ne sera applicable que si le chiffre d'affaires global annuel n'excède pas 500.000 F et si la limite de 125.000 F n'est pas dépassée.

Seront *exclus du forfait* :

a) *pour la T.V.A.* : les importations et les achats imposables ;

b) *pour l'imposition des bénéfices et la T.V.A.* :

— les sociétés passibles de l'impôt sur les sociétés ;

— les affaires immobilières soumises) la T.V.A. en vertu de l'article 27 de la loi du 15 mars 1963 ;

— les affaires portant sur des immeubles, des fonds de commerce ou des actions ou parts de sociétés immobilières et dont les résultats doivent être compris dans les bases de l'I.R.P.P. au titre des B.I.C.,

— les affaires de location de matériels ou biens de consommation durable, sauf lorsqu'elles présenteront un caractère accessoire et connexe pour une entreprise industrielle et commerciale.

Les redevables forfaitaires — sauf ceux qui bénéficieront de la franchise ou de la décote (1) — pourront facturer la T.V.A. à leurs clients au taux légalement applicable aux opérations considérées (art. 21 du projet).

J. — *Régimes spéciaux* (art. 22 à 24)

a) *Marchands de biens.*

Sous réserve des dispositions du régime spécial applicable aux opérations de construction entrant dans le champ d'application de l'article 27 de la loi du 15 mars 1963, les affaires portant sur des immeubles, des fonds de commerce ou des actions ou parts de sociétés immobilières et dont les résultats doivent être compris dans les bases de l'I.R.P.P. au titre des B.I.C. seront assujetties à la T.V.A. sur le profit brut réalisé, c'est-à-dire sur la différence entre :

— d'une part, le prix exprimé et les charges qui viennent s'y ajouter (ou la valeur du bien si elle est supérieure au prix majoré des charges),

— d'autre part, selon le cas :

= soit les sommes que le cédant a versées, à quelque titre que ce soit, pour l'acquisition du bien,

---

(1) Comme nous l'avons indiqué plus haut, les intéressés pourront renoncer à la franchise ou à la décote ; ils pourront alors facturer la T.V.A.

= soit la valeur nominale des actions ou parts reçues en contrepartie des apports en nature qu'il a effectués.

N. B. — Par ailleurs l'article 22 du projet reprend dans le cadre de la T.V.A. les dispositions en vertu desquelles les intermédiaires immobiliers peuvent être dispensés du paiement des droits de mutation sur leurs achats lorsqu'ils font connaître leur intention de revendre.

b) Négociants en objets d'occasion.

— Les ventes d'objets d'occasion acquis en vue de la revente en l'état ou après réparation deviendront imposables à la T.V.A. sur la différence entre le prix de vente et le prix d'achat.

c) Départements d'outre-mer.

1) Dans les départements de la Guadeloupe, de la Martinique et de la Réunion, (1) les *nouveaux taux de la T.V.A.* seront fixés comme suit : taux normal 8 % (au lieu de 16,50 % dans le régime général), taux réduit 3 % (au lieu de 6 %), taux intermédiaire 6 % (au lieu de 12 %), taux majoré : 10 % (au lieu de 20 %).

2) Dans les mêmes départements, les chiffres limites fixés pour l'application du régime de la *franchise* et de la *décote* seront *réduits du quart pour la franchise et de moitié pour la décote.*

A la Réunion, ils seront exprimés en monnaie locale par application du taux de conversion du franc C.F.A.

N. B. — Les *entreprises hôtelières* établies dans les départements d'outre-mer pourront être exonérées (en totalité ou en partie) lorsqu'elles auront été agréées.

d) Corse (art. 24 *bis*).

Maintien des exonérations ou dégrèvements dont bénéficie ce département.

K. — *Contributions indirectes* (art. 25 à 31)

Le projet prévoit la majoration du tarif de divers impôts indirects (droit de circulation sur les boissons, droit de consommation sur les alcools, droit de timbre sur les cartes grises (1), impôt sur les spectacles) (2).

L. — *Taxe spéciale sur les activités financières* (art. 30)

Les activités financières seront exonérées de la T.V.A., mais en contrepartie elles seront soumises à une *taxe spéciale de* 12%.

Cette taxe nouvelle frappera les opérations qui se rattachent aux activités bancaires, financières et d'une manière générale, au commerce des valeurs et de l'argent.

Elle sera assise et liquidée sur le montant brut des profits réalisés à l'occasion des opérations imposables.

Seront toutefois exonérés de la nouvelles taxe les intérêts et agios (et les rémunérations assimilables aux intérêts et agios), ainsi que les opérations actuellement exonérées des taxes sur le chiffre d'affaires.

N. B. — Les actes et écrits établis à l'occasion des activités passibles de la nouvelle taxe seront dispensés des droits de timbre applicables aux effets négociables et aux quittances ou reçus de sommes, titres ou valeurs.

---

(1) Cette majoration se limite aux voitures particulières de 13 CV et plus

(2) En revanche, les spectacles ne seront pas assujettis à la T.V.A.

M. — *Répression de la fraude* (art. 34 à 37)

a) *Facturation de la T.V.A.* (art. 34).

L'article 34 du projet précise que toute personne qui mentionne la T.V.A. sur une facture sera redevable de ladite taxe du seul fait de cette facturation.

L'imputation ou la restitution de la T.V.A. à l'occasion de ventes ou de services résiliés, annulés ou impayés sera subordonnée à la justification, auprès de l'Administration, de la rectification préalable de la facture initiale.

D'autre part, le même article réprime spécialement les opérations frauduleuses des personnes qui établissent des *factures fictives* dans le seul but de créer des droits à déduction au profit de leurs prétendus clients.

En pareil cas, la répression de tels agissements se heurte à des difficultés d'ordre juridique puisque l'assiette qui sert de base à l'impôt et aux pénalités peut être annulée au gré du fraudeur par l'établissement de factures rectificatives.

Pour remédier à cette situation, l'article 34 prévoit que lorsque la facture ne correspond pas à la livraison d'une marchandise ou à l'exécution d'une prestation de services (facture fictive), ou fait état d'un prix qui ne doit pas être acquitté effectivement par l'acheteur, la T.V.A. sera due par la personne qui l'a facturée mais ne pourra fait l'objet d'aucune déduction par celui qui a reçu la facture.

b) *Prévention des ventes sans facture* (art. 35).

L'article 35 fait obligation aux fabricants et aux grossistes de faire accompagner leurs transports d'un bon de remis en ce qui concerne certains produits figurant sur une liste qui sera établie par arrêté.

D'autre part, le transporteur de ces produits pourra être astreint à apposer sur son véhicule une marque apparente, pour faciliter le contrôle.

En outre, la tenue d'une comptabilité-matières pourra être exigée des assujettis à la T.V.A. qui transforment, détiennent ou utilisent des produits ainsi soumis à des formalités à la circulation (1).

L'article 36 du projet qui prévoyait, en cas d'infraction aux dispositions ci-dessus, la saisie et confiscation des produits circulant irrégulièrement et des moyens de transport utilisés, a été retiré par le Gouvernement.

N. B. — L'article 35 du projet tend également à rendre obligatoire, du point de vue fiscal, la tenue d'un registre destiné à suivre les opérations réalisées par les façonniers.

c) *Majoration d'un an des délais de répétition* (art. 37).

L'article 37 du projet a pour objet d'*augmenter d'un an* le délai « de répétition » reconnu à l'Administration pour effectuer ses redressements.

Depuis l'entrée en vigueur de la loi du 27 décembre 1963, qui a unifié le délai de répétition pour les impôts directs et les T.C.A., le délai de répétition dont dispose l'Administration expire le 31 *décembre de la troisième année* suivant celle au titre de laquelle l'imposition est due (impôts sur les revenus), ou suivant celle de la clôture de l'exercice au cours duquel ont été réalisées les opérations taxables (T.C.A.), ou suivant celle de l'enregistrement de l'acte ou de la déclaration (droits d'enregistrement).

Dans le nouveau régime, le délai de répétition sera porté de trois à quatre ans ; il expirera donc le 31 *décembre de la quatrième année* suivant celle qui constitue le « point de départ » du délai de reprise.

(1) Le ministre a indiqué que cette obligation ne sera instituée, après consultation, des organisations professionnelles, que pour les seuls circuits où apparaîtrait un système généralisé ou très répandu de ventes sans factures (A.N., 3e Séance du 25 juin 1965).

N.B. — Cette augmentation du délai de répétition s'appliquera aussi bien en matière d'impôt sur les revenus que de T.C.A., d'enregistrement et de timbre.

En outre, le *délai de conservation* des documents de toute nature (notamment livres comptables) nécessaires au contrôle de l'administration fiscale sera porté de cinq à *six ans*.

N. — *Entrée en vigueur et mise en œuvre de la réforme* (art. 47 à 51)

1° L'entrée en vigueur de la réforme est fixée au 1er *janvier* 1967. Ce délai doit permettre de faciliter la mise en place de la réforme par l'élaboration préalable de l'ensemble des mesures d'application.

2° *Mesures transitoires* : Le Gouvernement a, sur ce point, été amené à retirer son texte (art. 50 du projet) au cours du débat à l'Assemblée Nationale. La question des mesures de transition (1) sera examinée lors d'une prochaine lecture du projet.

3° Les dispositions contraires à celles du projet de réforme seront abrogées.

L'article 49 du projet prévoit en particulier la suppression des dispositions relatives à la ristourne des taxes ayant grevé les investissements des entreprises hôtelières (cette ristourne est rendue sans objet par l'extension de la T.V.A. aux entreprises intéressées).

Par contre, la ristourne concernant le matériel de presse sera maintenue en conséquence du maintien de l'exonération de T.C.A. concernant la presse.

O. — *Finances locales*

En contrepartie de la suppression de la taxe locale dont les *communes et départements* tirent actuellement 37% de leurs *ressources* ordinaires, le projet de réforme prévoit que le versement forfaitaire sur les salaires, qui prendra le nom de « taxe sur les salaires », sera affecté aux collectivités locales à raison de 85% de son produit.

Les dispositions relatives au financement des budgets locaux font l'objet des articles 38 à 46 du projet de réforme, modifiés sur certains points par l'Assemblée Nationale (4e séance du 25 juin 1965, *J.O. Déb. A.N.* du 26 juin 1965).

Sous-Section II. — Que faut-il penser du projet de réforme ?

Dans l'appréciation à laquelle nous allons nous livrer à présent, nous passerons en revue les principaux points sur lesquels la T.V.A. — sous son optique actuelle de taxe sur les affaires — nous avait paru appeler des réformes urgentes et nous examinerons dans quelle mesure le projet gouvernemental comporte à cet égard des solutions positives.

(1) On rappelle qu'il s'agira notamment de fixer des règles de déduction particulières pour la T.V.A. ayant grevé les biens en cours d'utilisation et les marchandises en stock au 1er janvier 1967.

A. — *Extension de l'assujettissement*

Dans l'ensemble, le projet de réforme répond, à cet égard, aux desiderata exprimés dans la III[e] Partie de cet ouvrage.

La généralisation de la T.V.A. permettra, — et cette simplification est d'importance — d'éliminer les complications découlant du pourcentage de déduction et des régularisations ultérieures de ce pourcentage.

Les anciennes exonérations maintenues par le projet sont en général des exonérations à caractère personnel (notamment : régies départementales et communales, affaires de bourse, compagnies d'assurance, certains établissements hospitaliers) qui n'ont d'incidence qu'au stade de la personne concernée.

La répartition des produits entre les divers taux d'imposition paraît relativement judicieuse. C'est ainsi que les produits alimentaires, dont le régime d'imposition est actuellement d'une effarante diversité, ne relèveront plus, dans le régime proposé que de deux taux d'imposition, celui de 6% (réservé en principe aux produits de consommation courante) et celui de 12% (qui s'appliquera aux autres produits d'alimentation). De même, dans le domaine des travaux immobiliers, il semble que la réforme envisagée se traduira par une simplification appréciable et que la distinction entre les travaux immobiliers et les ventes assorties d'une opération accessoire de pose pourra être abandonnée.

On n'en regrette que davantage que les auteurs du projet de réforme — si bien inspirés dans ce domaine — n'aient pu aller plus loin dans cette voie et éviter une multiplicité excessive de taux qui rend imparfaite leur œuvre de clarification. Nous regrettons en particulier que n'aient pas été fusionnés le taux de droit commun et le taux majoré de la taxe (1). Nous estimons critiquable d'ailleurs — encore que cette disposition soit reprise du système actuel — que le champ d'application de ce dernier taux, qui est déterminé par décret, soit laissé à l'appréciation du Gouvernement. Un Gouvernement en mal de ressources trouvera peut être dans cette possibilité un expédient commode ; le domaine du taux de droit commun risquerait alors de devenir une peau de chagrin.

Les inconvénients de la multiplicité des taux deviendront, d'ailleurs plus sensibles que par le passé, du fait même de la généralisation de la T.V.A. Au stade du commerce, la non-spécialisation est fréquente ; de nombreux assujettis auront à se livrer à des ventilations qui feront intervenir d'irritantes questions de définition (2) — exigeant parfois, le recours à la nomenclature douanière — et compliqueront sérieusement les opérations comptables. L'élargissement du régime forfaitaire qui aura certes son utilité n'est pas une panacée.

Gageons que le problème des derniers redevables connaîtra une nouvelle actualité après l'entrée en vigueur de la réforme.

Dans le même ordre d'idées, on ne peut que déplorer le maintien — à un taux réduit — de la taxe de circulation sur les viandes en dépit de l'assujettissement de ces produits à la T.V.A.

(1) Nous regrettons bien entendu également qu'un taux unique n'ait pu être affecté à l'ensemble des produits alimentaires, mais nous reconnaissons volontiers que cela eût été très délicat, en raison de l'intangibilité dans les circonstances actuelles — du taux de 6 % applicable aux produits de consommation courante.

(2) Qu'on se souvienne des déboires occasionnés par les anciennes « taxes uniques ».

B. — *Extension des déductions*

Cette question devant être réglée par décret, nous ne pouvons que renouveler les suggestions exprimées dans la III[e] Partie de cet ouvrage.

En particulier, il serait souhaitable que disparaisse la distinction entre la déduction physique et la déduction financière qui, comme nous l'avons vu en étudiant le régime actuel, perpétue des querelles de frontière byzantines.

On ne peut que regretter à cet égard, la résurgence, dans le projet, de la règle du butoir condamnée par le Conseil d'Etat, règle qui sera inévitablement — malgré les tempéraments annoncés (1) — une source de complications et qui, nous l'avons vu, fait fi des théories modernes de la valeur (valeur — opinion). On ne peut que souhaiter — si le Gouvernement est en définitive suivi sur ce point par les assemblées parlementaires — que le champ d'application de cette règle soit limité aux cas de nature frauduleuse.

Nous estimons d'ailleurs — et cette remarque rejoint celle que nous avons exprimée à propos du domaine de la T.V.A. majorée — qu'il est regrettable que le champ d'application des déductions et les restrictions dont peuvent être affectées ces dernières — soit laissé à la discrétion du Gouvernement. Il s'agit en effet là du problème le plus fondamental que pose cet impôt original qu'est la T.V.A. : le problème de l'assiette réelle.

C. — *Modalités de la déduction au titre des investissements*

Le principe de la déduction immédiate de la taxe qui a grevé les investissements est maintenu, encore que l'article 16 du projet, qui demande à être complété par le décret d'application, ne soit pas explicite sur ce point.

Les redevables s'en féliciteront certes et il eût sans doute été difficile de faire autrement dans la conjoncture actuelle.

Mais le maintien de ce principe aura pour corollaire la survivance d'exclusions de déductions. En outre, les complications qui découlent de la déduction immédiate (régularisations ultérieures) ne pourront être éliminées du nouveau régime de T.V.A.

***

En définitive, l'examen du projet de réforme nous amène à noter un effort incontestable et méritoire de simplification.

Mais la T.V.A. restera à l'issue de cette réforme un impôt perfectible. Il est fort probable que d'ici quelques années de nouvelles exigences de clarification se manifesteront, notamment dans les rangs des « redevables terminaux » nouvellement assujettis parmi lesquels se trouvent les éléments à la fois les moins aptes à appliquer un impôt tel que la T.V.A. et les plus sensibles à la charge administrative qui découlera de leur assujettissement.

Le risque de répercussion parasitaire, c'est-à-dire de translation ne

(1) Qu'on ne pourra apprécier à leur juste valeur qu'après la parution du décret d'application...

tenant pas compte de toutes les possibilités de déduction de taxes offertes aux redevables, prend tout son relief dans ce secteur.

Le Gouvernement est optimiste, à cet égard ; il estime que la réforme proposée n'entraînera pas de modification sensible du niveau des prix. Nous estimons pour notre part, que le précédent de la T.V.A. immobilière (art. 27 de la loi du 15 mars 1963) devrait inciter au maximum de prudence dans ce domaine et qu'un effort considérable d'information des intéressés — auxquels devraient être soumises des directives claires de calcul des prix, appuyées d'exemples concrets — serait à entreprendre en temps utile. Cela nous paraît d'autant plus nécessaire que la fixation du prix fait intervenir des données subjectives, parfois d'essence pessimiste, et que certains ne manqueront pas — surtout au stade du détail, où la pression fiscale psychologique est particulièrement forte (1) — de prêter au Gouvernement l'intention d'avoir voulu accroître, en fait, leur charge fiscale.

Autant dire qu'un tel effort d'information n'a jamais été sérieusement tenté par le passé et qu'il serait urgent, pour les services intéressés, d'étudier d'une manière approfondie ce qu'il sera possible de faire dans ce domaine.

Le risque de répercussion parasitaire est, nous l'avons vu dans cet ouvrage, l'un des principaux griefs que l'on peut formuler à l'encontre de la T.V.A. sous sa forme actuelle, laquelle a pour effet d'inverser en quelque sorte le problème de l'incidence.

La prise de conscience de ce phénomène incitera peut-être, le législateur, au cours d'une étape ultérieure de réforme, à se pencher sur le problème fondamental posé par cet impôt, celui de la mise en œuvre rationnelle de l'assiette réelle, problème auquel nous avons essentiellement consacré ce volume.

(1) Cette pression fiscale sera sans aucun doute aggravée par la mise en application d'un impôt nettement plus complexe — malgré la réforme envisagée — que la taxe locale.

BIBLIOGRAPHIE

A. Ouvrages généraux 306

B. Thèses 306

C. Documentation psychologique générale 306

D. Introduction 307

E. Partie historique 307

F. Partie de droit fiscal 308

G. Partie d'économie financière

a) Ouvrages généraux de science financière 310

b) Valeur et valeur ajoutée économique 311

c) Incidence et répercussion 311

d) Psychologie fiscale 312

e) Divers 312

H. Partie internationale

a) Fiscalité européenne 314

b) La T.V.A. à l'étranger 316

A. — OUVRAGES GÉNÉRAUX

La Documentation Organique, Institut de Documentation juridique et fiscale.

Le système fiscal français 1963, Direction générale des impôts.

Guide pratique de la T.V.A. et des taxes sur le chiffre d'affaires dans la construction, Editions du Moniteur des Travaux publics, 1958.

Egret (G.). — *La T.V.A. française*, Associazione fra le Societe italiane per azione, Rome.

Frapsauce (M.). — *Comment appliquer la T.V.A.*, Editions Delmas, 1955.

Laure (M.). — *La taxe sur la valeur ajoutée*, Sirey, 1953 (1).

Laure (M.). — *Au secours de la T.V.A.*, P.U.F., 1957.

Marchal (J.). — *Cours d'Economie Politique*, Librairie de Médicis, 4e édition.

Ouzeneaux (P.) et Mahe (M.). — *La taxe sur la valeur ajoutée chez le négociant-producteur*, Imprimerie Lussaud, Fontenay-le-Comte, 1956.

B. — THÈSES

Bourdin (S.). — *La réforme fiscale du 10 avril 1954. La T.V.A. et la T.P.S.*, thèse Droit, Toulouse, 1955, dactylographiée.

Campet (C.). — *Incidence et répercussion de l'impôt*, thèse Droit, Bordeaux, 1953, ronéotypée.

Couche (J.-P.). — *Les principes du G.A.T.T., l'intégration européenne et la réglementation française des échanges*, thèse S. E., Strasbourg, 1960, dactylographiée.

Petroutsopoulos (T.). — *Le système des taxes sur le chiffre d'affaires en Grèce*, thèse Paris, 1954, dactylographiée.

Tabatoni (P.). — *Etude théorique de la translation et de l'incidence des impôts*, thèse Aix-Marseille, 1959, ronéotypée.

C. — DOCUMENTATION PSYCHOLOGIQUE GÉNÉRALE

Traité de psychologie appliquée, publié sous la direction de H. Pieron, P.U.F., 1960.

Traité de psychologie expérimentale, publié sous la direction de P. Fraisse et J. Piaget, P.U.F., 1963.

Guillaume (P.). — *Manuel de psychologie*, P.U.F., 1960.

Katz (D.). — *Introduction à la psychologie de la forme*, Rivière, 1955.

Reynaud (P.-L.). — *Economie politique et psychologie expérimentale*, Librairie générale de Droit et de Jurisprudence, 1946.

Reynaud (P.-L.). — *La psychologie économique*, Librairie M. Rivière et Cie, Paris, 1954 (Collection « Bilans de la connaissance économique »).

Stoetzel (J.). — *Théorie des opinions*, P.U.F., 1943.

---

(1) Thèse Droit, Paris 1952, sous le titre *Aspects économiques et techniques de la taxe à la production.*

D. — INTRODUCTION

DAOUT (R.). — *Le régime fiscal des mesures de rationalisation des entreprises*, Faculté de Droit de Liège et Martinus Nijhoff, La Haye, 1963.

FONTANEAU (P.). — « La détaxation des investissements », *Revue de Science et de Législation financières*, 1955, p. 766.

HANYA ITO. — « The basic idea of fiscal science » dans *Essays in Public Finance*, The Science Council of Japan, Division of Economics and Commerce, *Economic Series*, n° 3, mars 1954, Tokyo.

VAUZANGES (J. L.). — « L'investissement et l'entreprise », *Revue économique*, 1956, n° 4, p. 568.

WALTER (F.). — « L'incitation fiscale à l'investissement », *Revue économique*, 1956, n° 4, p. 552.

E. — PARTIE HISTORIQUE

BOLLEROT (M.). — « Les nouvelles conditions d'application de la taxe à la production », *Revue Le Tableau fiscal et juridique*, 1948, n° 11, p. 292 et n° 12, p. 326.

GARRIGOU-LAGRANGE (A.). — « Evolution du système fiscal français au vingtième siècle », *Revue de Science financière*, 1961, n° 2, p. 199.

LECERF (J.). — *La percée de l'économie française*, Arthaud, 1963.

MÉRIGOT (J. G.). — « Une première étape dans la voie de la réforme fiscale : la loi du 10 avril 1954 », *Revue de Science et de Législation financières*, 1954, p. 954.

PATOUILLET. — « La conception nouvelle de la taxe à la production », *Revue Impôts et Sociétés*, 1948, n° 45, p. 1060.

***

« Quarante ans de taxes sur le chiffre d'affaires », *Revue des Contributions indirectes*, avril 1961, p. 191 (et *Revue Impôts et Sociétés*, oct. 1961, p. 517).

« Autour des taxes sur le chiffre d'affaires », *Revue des Contributions indirectes*, 1959, n° 120, p. 501.

« L'évolution de la fiscalité au cours des dernières années », *Cahiers fiscaux du Patronat français*, 1955, n° 9.

***

« Le régime des paiements fractionnés dans le système des taxes à la production », *Bulletin de Documentation pratique des T.C.A.*, 1952, n° 3, p. 119.

« Examen critique du régime des paiements fractionnés de la taxe à la production », *Revue Le Tableau fiscal et juridique*, 1951, n° 9, p. 259.

« Cinq ans de paiements fractionnés », *Bulletin de Documentation pratique des T.C.A.*, 1953, n° 9, p. 349.

***

« A propos de la réforme fiscale », *Bulletin de Documentation pratique des T.C.A.*, 1952, n° 7, p. 310 et n° 8, p. 353.

« Toujours à propos de la réforme fiscale », *Bulletin de Documentation pratique des T.C.A.*, 1953, n° 3, p. 89.

***

« Déduction des investissements et régime des entrepreneurs de travaux » (Le décret de 1953), *Bulletin de Documentation pratique des T.C.A.*, 1953, n° 8, p. 295.

***

« Bulletin de naissance de la T.V.A. », *Revue des Contributions indirectes*, 1954, n° 65, p. 25.

« Commentaire des dispositions législatives et réglementaires concernant la T.V.A. » Sirey, 1954 (Préface Maurice Laure).

« La réforme des T.C.A. », *Cahiers fiscaux du Patronat français*, 1954, n° 1.

« La réforme des T.C.A. », *Bulletin de Documentation pratique des T.C.A.*, 1954, n° 4, p. 133 et n° 7 (Numéro spécial).

***

« La seconde étape de la réforme des T.C.A. », *Cahiers fiscaux du Patronat français*, 1955, n° 11, p. 15.

« Perspectives » (1), *Bulletin de Documentation pratique des T.C.A.*, 1955, n° 4, p. 142.

« Vue d'ensemble de la réforme des T.C.A. », *Bulletin de Documentation pratique des T.C.A.*, 1955, n° 6, p. 239.

***

« L'éclatement de la T.V.A. », *Cahiers fiscaux du Patronat français*, 1955, n° 11, p. 9.

« Modifications apportées au régime des T.C.A. » (2), *Bulletin de Documentation pratique des T.C.A.*, 1959, n° 3, p. 115.

« L'évolution des taxes sur le chiffre d'affaires depuis juin 1959 », *A.N.S.A.* (3), oct, 1963.

***

« Rapport général du Groupe d'Etudes fiscales », *Revue des Contributions indirectes*. 1959, n° 116, p. 285 et 297.

« La réforme des T.C.A. », *Revue des Contributions indirectes*, 1959, n° 116, p. 305 et n° 117, p. 351.

« Le projet de réforme des T.C.A. », *Bulletin de Documentation pratique des T.C.A.*, 1960, n° 7, p. 289.

« La vente au détail et le projet de réforme des T.C.A. », *Bulletin de Documentation pratique des T.C.A.*, 1960, n° 11, p. 415.

F. — PARTIE DE DROIT FISCAL

Bardonnet (D.). — « La fiscalité de l'énergie en France », *Revue de Science financière*, 1962, n° 4, p. 657.

Blancher (R.). — « La réforme de la fiscalité immobilière », *Gazette du Palais*, 22 mai 1963.

Celier (C.). — Note sous les arrêts du 24 mai 1963 relatifs à la règle du butoir, *Semaine Juridique*, 1963, n° 72.984.

Egret (G.). — « La jurisprudence sur les déductions financières », *Revue Fiduciaire*, 1963, n° 422, p. 17.

---

(1) Sur l'étape de 1955.
(2) En 1959.
(3) Association Nationale des Sociétés par actions.

LAVIGNE (P.). — « La solidarité devant l'impôt », *Revue de Science financière*, 1958, n° 1, p. 66.

MARTINIÈRE (D. DE LA). — « La réforme de la fiscalité immobilière », *Revue des Contributions indirectes*, 1963, n° 156, p. 327.

PRIGENT (F.). — *La taxe unique sur le chiffre d'affaires* (*La T.V.A. est-elle de nature à limiter la fraude* ?), Sirey, 1956 (1).

***

« La déduction physique et la déduction financière en matière de T.V.A. », *Revue des Contributions indirectes*, déc. 1954, p. 27.

« La déduction des investissements et des frais généraux », *Bulletin de Documentation pratique des T.C.A.*, 1954, n° 10, p. 433.

« Le nouveau régime des déductions », *Cahiers fiscaux du Patronat français*, 1954, n° 2, p. 10.

« Etendue du droit à déduction dans le mécanisme de la T.V.A. », *Revue des Contributions indirectes*, 1956, n° 86, p. 37 ; 1957, n° 96, p. 27 ; 1958, n° 109, p. 29.

« Le droit à déduction en matière de T.V.A. », *Revue des Contributions indirectes*, 1962, n° 142, p. 87.

« Les frais généraux et la T.V.A. », *Revue des Contributions indirectes*, mars 1955, p. 35.

« De quelques aspects de la déduction financière », *Bulletin de Documentation pratique des T.C.A.*, 1959, n° 12, p. 459.

« Commentaires sur le nouveau régime de la déduction financière », *Revue des Contributions indirectes*, 1960, n° 121, p. 21.

« Faisons le point en matière de déductions financières », *Bulletin de Documentation pratique des T.C.A.*, 1962, n° 5, p. 173.

« Solution à quelques difficultés soulevées par la T.V.A. », *Cahiers fiscaux du Patronat français*, 1954, n° 2, p. 5.

***

« La règle du prorata en matière de détaxation des investissements », *Revue Impôts et Sociétés*, 1954, n° 118, p. 3026.

« La règle du prorata », *Revue des Contributions indirectes*, févr. 1961, p. 71, mars 1963, p. 141 (et rectificatif : mai 1963, p. 261).

« Deux nids à chicanes : la règle du prorata et celle du butoir », *Cahiers fiscaux du Patronat français*, 1957, n° 30, p. 52.

***

« La règle du butoir et la T.V.A. », *Revue Impôts et Sociétés*, déc. 1955, p. 3469.

« Butoir et réfaction », *Revue des Contributions indirectes*, 1956, n° 90, p. 27.

« Le régime des paiements fractionnés devant le Conseil d'Etat », *Revue des Contributions indirectes*, 1960, n° 121, p. 21.

***

« De la notion de livraison à soi-même dans les taxes sur le chiffre d'affaires », *Revue Impôts et Sociétés*, 1947, n° 24, p. 578.

« Livraisons à soi-même et déductions », *Revue des Contributions indirectes*, 1960 n° 123, p. 163.

***

(1) Thèse Sciences Economiques, Paris, 1956, sous le titre : *La fraude en matière de taxe unique sur le chiffre d'affaires.*

« Les diverses options offertes aux redevables des T.C.A. », *Revue des Contributions indirectes*, 1955, n° 78, p. 27.

« Négoce et taxe sur la valeur ajoutée », *Revue des Contributions indirectes*, 1954, n° 68, p. 19.

« Les assujettis facultatifs à la T.V.A. », *Revue des Contributions indirectes*, 1963, n° 158, p. 431.

« Exportations et taxes sur le chiffre d'affaires », *Cahiers fiscaux du Patronat français*, 1956, n° 16, p. 17.

« Le remboursement de la T.V.A. à l'exportation », *Revue des Contributions indirectes*, 1962, n° 150, p. 553.

« Les achats en franchise de la T.V.A. par les exportateurs », *Revue des Contributions indirectes*, 1963, n° 152, p. 77.

***

« La T.V.A., instrument de l'amélioration des conditions de travail », *Bulletin de Documentation pratique des T.C.A.*, 1962, n° 1, p. 5.

« La T.V.A. et la décentralisation géographique de l'industrie », *Bulletin de Documentation pratique des T.C.A.*, 1962, n° 12, p. 453.

***

« Incidences de la réforme des T.C.A. sur l'enregistrement en comptabilité des achats », *Revue Impôts et Sociétés*, nov. 1954, p. 3040.

« La T.V.A. sur les biens d'investissement et la comptabilité », *Revue Impôts et Sociétés*, janv. 1955, p. 3123.

« Comptabilisation de la taxe sur la valeur ajoutée », *Bulletin de Documentation pratique des T.C.A.*, 1958, n° 2, p. 59.

« La comptabilisation de la taxe sur la valeur ajoutée », *Revue La Comptabilité et la Mécanographie*, janv. 1959, p. 9.

***

« Le nouveau régime fiscal des produits pétroliers », *Bulletin de Documentation pratique des T.C.A.*, 1959, n^{os} 8-9, p. 341.

« L'imposition des produits pétroliers aux T.C.A. », *Revue des Contributions indirectes*, 1960, n° 129, p. 487.

***

« La T.V.A. pénètre la fiscalité immobilière », *Bulletin de Documentation pratique des T.C.A.*, mars 1963, p. 103.

« Les principes de la nouvelle fiscalité immobilière », *Semaine juridique*, 1963, n° 72.563.

G. — PARTIE D'ÉCONOMIE FINANCIÈRE

a) Ouvrages généraux de science financière

Brochier (H.) et Tabatoni (P.). — *Economie financière*, P.U.F., 1959, Collection « Thémis ».

Cosciani (C). — *Istituzioni di scienza delle finanze*, U.T.E.T., Turin, 1961 (1).

Gerloff (W.) et Neumark (P.). — *Handbuch der Finanzwissenschaft*, J. C. B. Mohr (P. Siebeck), Tübingen.

---

(1) Cet ouvrage constitue une nouvelle édition de celui publié en 1953 sous le titre *Principii di scienza delle finanze*.

LAUFENBURGER (H.). — *Théorie économique et psychologique des finances publiques*, Sirey, 1956.

LAURE (M.). — *Traité de politique fiscale*, P.U.F., 1956.

MEHL (L.). — *Science et technique fiscales*, P.U.F., 1959 (t. I : « Eléments de science fiscale » ; t. II : « Technique et droit de la fiscalité »).

b) Valeur et valeur ajoutée économique

I.N.S.E.E. — *Initiation à la comptabilité nationale*, Paris, Imprimerie Nationale, 1960.

MARCHAL (J.). — *Nouveaux éléments de comptabilité nationale française*, Editions Cujas, 1959.

MEYER (J.). — *Méthode de la comptabilité d'entreprise et de la comptabilité nationale*, Dunod, 1962 (1).

PERROUX (F.). — *La valeur*, P.U.F., 1943.

PERROUX (F.). — *L'évaluation du revenu national et ses utilisations*, Institut de Science économique appliquée, Paris, 1947.

PROU (C.). — *Méthodes de la comptabilité nationale française*, Librairie Armand Colin, 1956.

REYNAUD (P.-L.). — *Economie généralisée et seuils de croissance*, Editions Génin, 1962.

REYNAUD (P.-L.). — *La psychologie économique*, Collection « Que sais-je ? », n° 1124, P.U.F., 1964.

VINCENT (L. A.). — « La notion de valeur ajoutée et la prévision économique », *Etudes et Conjoncture*, 1963, n° 1, p. 87.

c) Incidence et répercussion

ALBERS (W.). — « Preisliche Wirkungen der Besteuerung », *Finanzarchiv*, Neue Folge, vol. 16, fasc. 2, p. 227.

COSCIANI (C.). — *Conséquences de la disparité des régimes fiscaux appliqués aux sociétés et aux autres entreprises*, O.E.C.E., Paris, 1959.

DINI (L.). — « L'impôt sur les sociétés comme instrument de politique économique », *Revue de Science financière*, 1958, n° 3, p. 485.

FAGAN (E. D.). — « Impôt sur le revenu net des sociétés et prix », *Revue de Science et de Législation financières*, 1954, n° 4.

HALLER (H.). — « Netto-Umsatzsteuer versus Gewinsteuer », *Finanzarchiv*, Neue Folge, vol. 16, fasc. 2, p. 201.

HAUSER (K.) et RICHTER (R.). — « Zum Problem der Einkommensteuerüberwälzung », *Finanzarchiv*, Neue Folge, vol. 16, fasc. 2, p. 258.

LEROY (F.). — « Comment calculer les prix de revient », *Revue L'Entreprise et l'Homme*, 1964, n° 3, p. 11.

MOMBERT (F.). — « Contribution à une étude théorique des incidences de l'impôt sur les sociétés », *Revue de Science financière*, 1962, n° 3, p. 437.

NOGARO (B.). — *Cours d'Economie politique*, 4e édition, Domat-Monchrestien, p. 283 et s. (« L'impôt et la répartition »).

PALHIN (V.). — « Méthodes les plus courantes de calcul des prix de revient », *Revue L'Entreprise et l'Homme*, 1964, n° 3, p. 39.

RECKTENWALD (H. C.). — « Bedeutung, Grenzen und neuere Entwicklung der Steuerüberwälzungslehre », *Finanzarchiv*, Neue Folge, vol. 16, fasc. 2, p. 309.

(1) Thèse Sciences économiques, Paris, 1959.

RENDU (M.). — « Pourquoi calculer les prix de revient », *Revue L'Entreprise et l'Homme*, 1964, n° 3, p. 7.

TABATONI (P.). — « Concept et méthode dans la théorie de l'incidence de l'impôt », *Revue de Science et de Législation financières*, 1952, p. 707.

TIXIER (G.). — « Les incidences de l'impôt sur le revenu net des sociétés aux Etats-Unis », *Revue de Science financière*, 1959, n° 3, p. 375.

WELINDER (C.). — « Steuerüberwälzung und Steuerwirkungen », *Handbuch der Finanzwissenschaft* de GERLOFF et NEUMARK, t. II, p. 565.

d) Psychologie fiscale

DUBERGE (J.). — *La psychologie sociale de l'impôt dans la France d'aujourd'hui*, P.U.F., 1961.

REYNAUD (P.-L.). — « La psychologie du contribuable devant l'impôt », *Revue de Science et de Législation financières*, 1947, p. 394 et 1948, p. 276.

REYNAUD (P.-L.). — « La pression fiscale psychologique et le dynamisme des producteurs », *Finanzarchiv*, Neue Folge, vol. 19, fasc. 3, p. 382.

ROSIER (C.). — *La fiscalité française devant l'opinion publique*, Librairie Générale de Droit et de Jurisprudence, 1940.

SCHMÖLDERS (G.). — *Das Irrationale in der öffentlichen Finanzwirtschaft* (*Probleme der Finanzpsychologie*), Rowohlt, Hambourg, 1960.

SCHMÖLDERS (G.). — « Finanzpsychologie », *Finanzarchiv*, Neue Folge, vol. 13, fasc. 1.

SCHMÖLDERS (G). — « De la psychologie sociale de l'impôt à une psychologie financière générale », *Revue de Science financière*, 1962, n° 3, p. 399.

e) Divers

AUBERT-KRIER (J.). — *Gestion de l'entreprise*, P.U.F., 1962.

BRONFENBRENNER (M.). — « Second thoughts on value-added taxation », *Finanzarchiv*, Neue Folge, vol. 16, fasc. 2, p. 309.

BRONFENBRENNER (M.) et LAURE (M.). — « Controverse à propos de la T.V.A. », *Revue de Science et de Législation financières*, 1953, p. 849.

BUREAU (J.). — *D'une réforme nécessaire de l'impôt général sur les affaires*, Paris, Imprimerie, R. Foulon, 1941.

CAMPET (C.). — *Le régime du chiffre d'affaires et son incidence sur la production*, O.E.C.E., Paris, 1957 (1).

CAMPET (C.). — « Quelques aspects économiques de la taxe française sur la valeur ajoutée », *Public Finance*, 1957, n° 1, p. 22.

CARBON (L. DE). — « Signification économique et portée financière de l'impôt soviétique sur le chiffre d'affaires », *Revue de Science et de Législation financières*, 1954, p. 831.

Centre Confédéral d'études économiques et sociales de la C.G.T. : Projet de réforme fiscale du 25 avril 1947.

COULBOIS (P.). — « Staatshaushalt und Finanzsystem Frankreichs », *Handbuch der Finanzwissenschaft* de GERLOFF et NEUMARK, t. III, p. 236.

DELLAS (J.). — « Les taxes sur le chiffre d'affaires dans l'économie contemporaine », *Revue de Science et de Législation financières*, 1948, p. 96.

---

(1) Thèse Sciences économiques, Bordeaux, 1957, sous le titre *Taxes sur le chiffre d'affaires et productivité*.

DIETERLEN (P.). — *L'investissement*, M. Rivière et Cie, 1957 (Collection « Bilans de la connaissance économique »).

DUE (J. F.). — « Les variantes de l'impôt sur le chiffre d'affaires », *Revue de Science et de Législation financières*, 1955, p. 496.

DUVERGER (M.). — « Défense et illustration de l'impôt indirect », *Revue de Science et de Législation financières*, 1954, p. 310.

FONTANEAU (P.). — « Effets économiques, financiers et psychologiques d'une politique de détaxation des investissements », *Revue de Science financière*, 1957, p. 246.

FORTE (F.). — « A quel stade du cycle économique doit-on percevoir l'impôt sur le chiffre d'affaires ? », *Revue de Science et de Législation financières*, 1956, p. 387.

HARRIS (C. L.). — « Critère d'un bon impôt, révision d'un vieux problème », *Revue de Science financière*, 1957, p. 176.

HICKS (U. K.). — « Les impôts indirects dans l'économie moderne », *Revue de Science et de Législation financières*, 1952, p. 770.

KLEINJOHANN (K.). — *Die Ertragsfähigkeit der Umsatzsteuer*, Berlin, Duncker et Humblot, 1954.

KRIER (H.). — *La charge des impôts sur l'économie* (*Théorie de la pression fiscale*), Librairie Générale de Droit et de Jurisprudence, 1944 (1).

LAUFENBURGER (H.). — « L'impossible réforme fiscale », *Revue de Science financière*, 1960, n° 1, p. 5.

MONTEIL (J.). — « Les privilèges fiscaux et la taxe sur la valeur ajoutée », *Revue de Science financière*, 1958, n° 2, p. 278.

MORANGE (G.). — « La réforme du système fiscal français », *Revue de Science et de Législation financières*, 1948, p. 53.

PÉCRESSE (J. F.). — « Rapport sur le régime des taxes sur le chiffre d'affaires », présenté le 29 novembre 1963 aux Assises Nationales du Commerce.

PIQUEMAL (M.). — « La valeur ajoutée financière et ses amputations », *Revue de Science financière*, 1964, p. 245.

PRIGENT (F.). — « T.V.A. Investissements. Evolution économique », *Revue des Contributions indirectes*, 1958, n° 108, p. 33.

SCHMÖLDERS (G.). — « Steuersystem und Steuersystematik », *Handbuch der Finanzwissenschaft* de GERLOFF et NEUMARK, t. II, p. 326.

SCHMÖLDERS (G.). — « Die Umsatzsteuer », *Handbuch der Finanzwissenschaft* de GERLOFF et NEUMARK, t. II, p. 565.

SCHMÖLDERS (G.). — « Um ein rationales Steuersystem », *Finanzarchiv*, Neue Folge, vol. 11, fasc. 3, p. 479.

SCHMÖLDERS (G.). — « Fiscal policy », *Revue de Science financière*, 1957, p. 34.

SCHMÖLDERS (G.). — « A propos de la réforme fiscale en Allemagne : idées et propositions », *Revue de Science et de Législation financières*, 1953, p. 624.

SECHE (J. C.). — « Les mesures d'encouragement à l'exportation », *Revue de Science financière*, 1962, n° 2, p. 310.

TRÉVOUX (F.). — « La déformation du système fiscal par l'inflation », *Revue de Science financière*, 1956, p. 8.

TROTABAS (L.) et CEREZE (J.). — *L'imposition forfaitaire des bénéfices industriels et commerciaux*, Librairie Générale de Droit et de Jurisprudence, 1958.

***

(1) Thèse Droit, Nancy, 1944.

« L'impôt sur le chiffre d'affaires dans la fiscalité soviétique », *Revue des Contributions indirectes*, 1961, n° 140, p. 475.

« Origine et critique de la notion de valeur ajoutée dans l'économie soviétique », *Revue des Contributions indirectes*, 1955, n° 77, p. 37.

***

« Fiscalité et expansion », *Revue des Contributions indirectes*, 1963, n° 158, p. 439.

« Bénéfice brut et T.V.A. », *Cahiers fiscaux du Patronat français*, 1959, n° 47, p. 19.

« Controverse sur la T.V.A. », *Revue des Contributions indirectes*, 1957, n° 99, p. 25.

« Théorie, Variations, Arcanes... dans la fiscalité actuelle », *Revue des Contributions indirectes*, déc. 1954, p. 27.

« La T.V.A. et le mouvement des prix », *Revue des Contributions indirectes*, 1957, n° 91, p. 35.

***

« La réforme des T.C.A. devant le Conseil Economique » (Texte du rapport présenté par M. André Malterre), *Revue des Contributions indirectes*, 1956, n° 85, p. 5.

« Aspect fiscal du quatrième plan de développement économique et social », *Bulletin de Documentation pratique des impôts directs*, mars 1962, p. 189.

« Les T.C.A. et le quatrième plan de développement économique et social », *Bulletin de Documentation pratique des T.C.A.*, oct. 1962, p. 389.

***

« L'inutile forfait », *Revue des Contributions indirectes*, 1955, n° 74, p. 45.

« Un écueil : la vente au détail », *Bulletin de Documentation pratique des T.C.A.*, 1955, n° 2, p. 62.

« La décote des petits redevables dans le projet de réforme des T.C.A. », *Revue des Contributions indirectes*, mai 1963, p. 271.

« Les transports et la T.V.A. », *Bulletin de Documentation pratique des T.C.A.*, 1963, n° 12, p. 451.

H. — PARTIE INTERNATIONALE

a) Fiscalité européenne

Brochier (H.). — « Structures nationales et systèmes fiscaux », *Revue de Science et de Législation financière*, 1952, p. 571.

Campet (C.). — Chef de division à la C.E.E. — « Les systèmes fiscaux des pays de la C.E.E. », *Revue de Science financière*, 1963, p. 560.

Cosciani (C.). — « Aspects de la fiscalité dans la Communauté Economique Européenne », *Revue de Science financière*, 1961, p. 563.

Gozard (G.). — « L'harmonisation des fiscalités dans la Communauté Economique Européenne », *Revue des Contributions indirectes*, 1963, n° 157, p. 377.

Guyot-Sionnest (J.). — « Le Marché Commun et la fiscalité », *Revue des Contributions indirectes*, 1959, n° 117, p. 329.

Guyot-Sionnest (J.). — « Les taxes sur le chiffre d'affaires chez les partenaires du Marché Commun », *Revue des Contributions indirectes*, 1959, n° 118, p. 383.

Groeben (Von der H.). — Membre de la Commission de la C.E.E. — « Systèmes fiscaux nationaux et Marché Commun », *Revue La Fiscalité du Marché Commun* (1), 1962, n° 1, p. 6.

---

(1) Cette revue est diffusée, en France, par la Société d'Edition et de Diffusion de Publications, 17, rue des Tournelles, Paris (4e).

KAUFFMANN (J.). — « La législation fiscale du Grand-Duché de Luxembourg confrontée avec les tendances vers une harmonisation des fiscalités dans la C.E.E. », *Revue La Fiscalité du Marché Commun*, 1962, n° 3, p. 59.

KAUFFMANN (J.) et KUNITZKI (N. VON) (Luxembourg). — « Le programme d'harmonisation fiscale de la C.E.E. », *Revue La Fiscalité du Marché Commun*, 1963, n° 4, p. 86.

KERLAN (P.). — « Fiscalité et Marché Commun Européen », *Revue de Science financière*, 1959, p. 96.

LAUFENBURGER (H.). — « Unions économiques et alignement des fiscalités », *Revue de Science et de Législation financières*, 1948, p. 265.

MALEZIEUX (R.). — « Quelques aspects des problèmes fiscaux du Marché Commun » *Revue de Science financière*, 1959, n° 4, p. 610.

MERSMAN (W.). — Président de la Cour fédérale des Finances (Munich). — « Le système fiscal allemand et la C.E.E. », *Revue La Fiscalité du Marché Commun*, 1962, n° 1, p. 16 et « Réflexions sur le problème d'harmonisation des fiscalités des pays du Marché Commun dans le domaine des impôts indirects » même revue, 1964, n° 8, p. 179.

NASINI (M.). — Directeur des problèmes fiscaux à la C.E.E.. — « L'harmonisation fiscale vue dans le cadre de la C.E.E. », *Revue des Contributions indirectes*, nov. 1961, p. 429.

PINTO (R.). — *Les organisations européennes*, Paris, Payot, 1963.

REBOUD (L.). — *Systèmes fiscaux et Marché Commun*, Sirey, 1961 (1).

REGUL (R.). — « Wirtschaftsintegration und Steuersysteme, *Finanz-Archiv.*, Neue Folge, vol. 16, fasc. 2, p. 313.

SCAILTEUR (C.). — Inspecteur général au ministère des Finances, Bruxelles, « Le système fiscal belge et le Traité de la C.E.E. », *Revue La Fiscalité du Marché Commun*, 1962, n° 2, p. 48.

SCHENDSTOCK (B.). — Professeur à l'Ecole supérieure néerlandaise des Sciences économiques à Rotterdam. — « Les méthodes de coordination interne en matière fiscale doivent être harmonisées dans les Etats de la C.E.E., ne serait-ce que dans un souci de transparence », *Revue La Fiscalité du Marché Commun*, 1962, n° 3, p. 67.

UCKMAR (V.). — Professeur à l'Université de Gênes. — « Le système fiscal italien et le Traité de la C.E.E. », *Revue La Fiscalité du Marché Commun*, 1962, n° 4, p. 83.

VEDEL (G.). — « Vue générale sur le système fiscal français », *Revue La Fiscalité du Marché Commun*, 1962, n° 2, p. 35.

VEDEL (G.). — « Les aspects fiscaux du Marché Commun », Communication au Congrès de l'Association Fiscale Internationale, oct. 1958 et *Revue Droit Fiscal*, 1958, n° 43.

* * *

« L'harmonisation des fiscalités dans la C.E.E. », *Revue Patronat français*, 1963, n° 230, p. 16.

« L'Europe des Six et la T.V.A. », *Revue des Contributions indirectes*, 1964, n° 167, p. 381, et n° 169, p. 471.

« La fiscalité des pays du Marché Commun », *Bulletin de documentation pratique des impôts directs*, 1963, nos 10, 11, 12.

« La fiscalité des pays du Marché Commun » Imprimerie Nationale 1962 (Suppléments nos 162, 163 et 166 à *Statistiques et Etudes financières*).

(1) Thèse Sciences économiques, Paris, 1959, sous le titre *Diversités de systèmes fiscaux et Marché Commun*

« Aperçus sur la fiscalité de nos partenaires du Marché Commun », *Cahiers fiscaux du Patronat français*, 1957, nos 32 et 33.

« La fiscalité allemande, son évolution depuis 1957, ses tendances actuelles », *Cahiers fiscaux du Patronat français*, 1959, n° 49, p. 43.

***

Journal Officiel de la République Française, « Communauté Economique Européenne-Communauté Européenne de l'Energie Atomique », Paris, Imprimerie des Journaux Officiels, 1958, Texte n° 1.107.

Communauté Economique Européenne, Commission, Rapport du Comité fiscal et financier, Services des Publications des Communautés Européennes, n° 8070/1/XII/1962/5.

Parlement Européen, Document de Séance n° 56 du 20 août 1963, Edition de langue française (Rapport Deringer).

Parlement Européen, Débats, Compte rendu *in extenso* des séances, n° 17 A du 17 octobre 1963.

Propositions de la Commission européenne concernant l'harmonisation des taxes sur le chiffre d'affaires, *Revue La Fiscalité du Marché Commun*, 1962, n° 3, p. 73.

b) La T.V.A. à l'étranger

Firmin (P. A.). — *The Michigan business receipts tax*, Bureau of Business Research, School of Business Administration, University of Michigan, Ann Arbor, 1953.

Herschel (F. J.) et Itzcovich (S.). — « Fiscal Policy in Argentina », *Public Finance*, 1957, n° 2, p. 97 et n° 3, p. 229.

Hulskamp (J. C. L.). — « Die Netto-Umsatzsteuern (value-added taxes) », *Bulletin for international Fiscal Documentation*, 1956, vol. X, p. 193 à 201 et p. 262 à 271.

Ito (Hanya). — « Theorie und Technik der Netto-Umsatzsteuer in Japan », *Finanzarchiv*, Neue Folge, vol. 15, fasc. 3, p. 447.

Ito (Hanya). — « The value-added tax in Japan », dans : *Essays in public finance*, The Science Council of Japan, Division of Economics and Commerce, *Economic Series* n° 3, mars 1954, Tokyo.

Kimura (M.). — « Un projet inachevé : La taxe sur la valeur ajoutée au Japon », *Revue de Science financière*, 1956, n° 4, p. 592.

Lock (C. W.), Rau (D. J.), Hamilton (H. D.). — « The Michigan value-added tax », *National Tax Journal*, déc. 1955, p. 357.

Oster (C. V.). — *State retail sales taxation*, Bureau of Business Research, College of Commerce and Administration, The Ohio State University, Columbus, Ohio.

Papke (J. A.). — « Michigan's value-added tax after seven years », *National Tax Journal*, déc. 1960, p. 350.

***

Projet allemand de T.V.A. (« Entwurf eines Umsatzsteuergesetzes », Bundesrat, Direktor, Drucksache 360/63 (1).

Journaux des Débats du Bundesrat et du Bundestag allemands (1).

(1) Diffusion : Verlag Dr. Hans Heger, 532 Bad. Godesberg, Goethestrasse 54.

TABLE DES MATIÈRES

PRÉFACE VII

INTRODUCTION 1

PREMIÈRE PARTIE

LES SOURCES HISTORIQUES DE L'ASSIETTE RÉELLE DE LA T.V.A.

Introduction et plan 11

CHAPITRE PREMIER
TAXES SUR LE CHIFFRE D'AFFAIRES ET TAXE A LA PRODUCTION

Section I. — La taxe à la production (régime suspensif), **premier effort de rationalisation dans le domaine des T.C.A** 15

Sous-Section I. — La taxe sur le chiffre d'affaires, impôt brutalement forfaitaire 16

Sous-Section II. — La taxe à la production, impôt forfaitaire d'inspiration rationnelle 20

Section II. — La taxe à la production, impôt fractionné 23

Sous-Section I. — Première innovation fondamentale : les déductions 23

Sous-Section II. — Seconde innovation fondamentale : le butoir 24

Sous-Section III. — Les conséquences. Le premier pas vers la T.V.A. 26

CHAPITRE II
LA T.V.A., CONSTRUCTION RATIONNELLE

Section I. — Schéma d'ensemble de l'impôt de M. Lauré 30

Section II. — L'assiette réelle de l'impôt dans la conception de M. Lauré ... 32

CHAPITRE III
LA T.V.A. IMPOT SEMI-RATIONNEL A SURVIVANCES FORFAITAIRES

Section I. — La transformation, par étapes, de la taxe à la production en une « taxe sur la valeur ajoutée » 33

Section II. — La T.V.A., prolongement de la taxe à la production 39

Conclusion de la Première Partie 41

DEUXIÈME PARTIE

L'ASSIETTE RÉELLE DE LA T.V.A. AU REGARD DU DROIT FISCAL

Introduction : Assiette apparente et assiette réelle 45

CHAPITRE PRÉLIMINAIRE
GÉNÉRALITÉS SUR LE PROCESSUS DES DÉDUCTIONS

Section I. — Conditions générales des déductions 49
A. — Assujettisement à la T.V.A. 49
B. — Eléments déductibles grevés de taxe 50

Section II. — Modalités générales des déductions 52
A. — Déduction taxe sur taxe, sur la base des déclarations mensuelles, avec décalage d'un mois 52
B. — Déduction immédiate et non limitée dans le temps 54
C. — Absence de restitution ou de transfert 54
D. — Régime particulier des exportations 55
E. — Régime spécial de la Corse 57

CHAPITRE PREMIER
L'ASSIETTE RÉELLE PROVISOIRE

Section I. — La partie physique de la déduction, distinguée de sa partie financière 59
Sous-Section I. — Raisons d'être et inconvénients de la distinction 60
Sous-Section II. — Eléments relevant de la déduction physique 61

Section II. — Eléments ouvrant droit à la déduction financière 66
Sous-Section I. — Définition générale des éléments déductibles 68
A. — Principe général de déductibilité 68
B. — Catégories non déductibles 68
C. — Possibilité d'exclusion, par décrets, de certains secteurs d'activité. 72
Sous-Section II. — L'application des principes en doctrine et en jurisprudence. 73
A. — Biens amortissables 74
B. — Frais généraux 83

Section III. — Règles particulières à certains éléments ou à certaines opérations 87
A. — Livraison à soi-même 87
B. — Cadeaux et objets publicitaires 89
C. — Biens confiés gratuitement à des tiers 91
D. — Biens loués 92
E. — Stands de foire 93
F. — Outillages fabriqués pour l'exécution de commandes à l'exportation 94
G. — Matériels de presse 94
H. — Matériels agricoles 94
I. — Travaux immobiliers 95

J. — Opérations concourant à la construction immobilière 97
K. — Industrie pétrolière 98

Section IV. — Le pourcentage de déduction 99

Introduction et historique 99

Sous-Section I. — Champ d'application du pourcentage de déduction 101

Sous-Section II. — Calcul du pourcentage de déduction 101

Sous-Section III. — Modalités d'application du pourcentage de déduction 106

Sous-Section IV. — La séparation en secteurs d'activité 108

Sous-Section V. — Les inconvénients du pourcentage de déduction 114

Conclusion du chapitre 1er 116

CHAPITRE II
L'ASSIETTE RÉELLE DÉFINITIVE

Principe général 117

Section I. — La régularisation découlant des variations du pourcentage de déduction 118

Historique 118

Sous-Section I. — Règles générales 119

Sous-Section II. — Cas particulier : Entreprises nouvelles ou nouvellement assujetties 125

Section II. — La régularisation en cas de modification dans l'affectation des biens 126

Sous-Section I. — Régularisation des déductions physiques 126

Sous-Section II. — Régularisation des déductions financières 129

Historique 129

A. — Champ d'application de la régularisation 130
B. — Période de régularisation. Modalités de la régularisation 131
C. — Déduction chez l'acquéreur du bien 132
D. — Exemple 133
E. — Cas particuliers 134

Section III. — La régularisation en cas de variation affectant le montant de la taxe déduite 134

A. — Rabais et ristournes 135
B. — Emballages 136
C. — Retenues de garantie en matière de travaux immobiliers 137

Conclusion du chapitre II 138

CHAPITRE III
LA BASE NÉGATIVE

Position du problème 139

Section I. — La règle du butoir 140

A. — La règle du butoir à son origine 140

B. — L'infirmation, en jurisprudence, de la règle du butoir 141
C. — Le décret « de régularisation » 142

Section II. — Appréciation critique de cette règle dans son dernier état 143

Section III. — L'ultime annulation de la règle du butoir et ses conséquences pratiques 144

Conclusion de la Deuxième Partie 146

TROISIÈME PARTIE

ASSIETTE RÉELLE DE LA T.V.A. ET ÉCONOMIE FINANCIÈRE

Introduction 151

CHAPITRE PREMIER
LE PROBLÈME DE LA DÉLIMITATION D'UNE ASSIETTE RÉELLE RATIONNELLE

Section I. — Contenu de l'assiette réelle de la T.V.A. 153

Sous-Section I. — L'assiette réelle mise en formules 153

Sous-Section II. — Les éléments essentiels de l'assiette réelle 156
A. — Les éléments de l'assiette réelle dans le système actuel 156
B. — Contenu de l'assiette réelle dans le système de M. Lauré 158

Section II. — L'assiette réelle de la T.V.A. confrontée avec les théories de la valeur et avec la notion économique de valeur ajoutée 159

Sous-Section I. — T.V.A. et théories de la valeur 159

Sous-Section II. — Valeur ajoutée fiscale et valeur ajoutée économique 162
A. — Contenu de la valeur ajoutée économique 162
B. — Etude des points de divergence 165

Section III. — Recherche d'une assiette réelle rationnelle du point de vue économique. 166

Sous-Section I. — Valeur ajoutée et technique des taxes sur le chiffre d'affaires. 166

Sous-Section II. — Valeur ajoutée et bénéfice 167

Conclusion du chapitre I^er 169

CHAPITRE II
LE PROBLÈME DE LA MISE EN ŒUVRE RATIONNELLE DE L'ASSIETTE RÉELLE

Introduction*jj* 171

Section I. — Imposition de la valeur ajoutée et imposition des B.I.C. 172

Sous-Section I. — Points de concordance 172

Sous-Section II. — Points de discordance 173

Section II. — Examen d'un impôt sur la valeur ajoutée se rapprochant de l'impôt sur les B.I.C. 175

Position du problème 175

Sous-Section I. — Les caractéristiques d'un tel système d'imposition 177
1° Déduction base sur base et méthode additive 177
2° Régime des déductions 179
3° Rectification du bénéfice fiscal 182
4° Base négative 182
5° Paiement de l'impôt 184
6° Exonérations 184
7° Taux 186
8° Importations 187

Sous-Section II. — Les avantages de l'impôt sur la valeur ajoutée 188
1° Simplification de la tâche des assujettis et solution du problème des petits redevables 188
2° Simplification administrative 192

Sous-Section III. — Les inconvénients de l'impôt sur la valeur ajoutée 194
A. — Objections d'ordre économique 194
1° Les exportations 194
2° Les investissements 195
B. — Objections d'ordre psychologique 196
I. Effets psychologiques de l'impôt sur la valeur ajoutée 197
1° Assiette réelle explicite 198
2° Fusion mentale avec l'impôt sur les bénéfices 201
3° Incidence et répercussion 202
II. Effets psychologiques transitoires 214

Conclusion du chapitre II 217

CHAPITRE III
L'AMÉLIORATION DE LA T.V.A. PAR L'EXTÉRIEUR

Section I. — Les remèdes forfaitaires 221

Sous-Section I. — Réduction forfaitaire de l'assiette 221

Sous-Section II. — Réduction forfaitaire du taux l'impôt 223
A. — Taux différenciés 223
B. — Taux unique 225

Section II. — Les remèdes non forfaitaires 227

Sous-Section I. — Uniformisation de la taxe par l'extension de l'assujettissement 227
A. — Position du problème 227
B. — Les solutions 229

Sous-Section II. — Introduction de la notion d'amortissement 237

Sous-Section III. — Harmonisation du régime des déductions 240

Conclusion de la III^e Partie 244

QUATRIÈME PARTIE

PERSPECTIVES INTERNATIONALES

Introduction 249

CHAPITRE PREMIER
L'ÉVOLUTION VERS UN IMPOT EUROPÉEN SUR LA VALEUR AJOUTÉE

Section I. — Remarques préliminaires 255

Section II. — Le jeu des dispositions fiscales du Traité de Rome 256

Sous-Section I. — Le régime actuel 257

Sous-Section II. — L'avenir fiscal de la C.E.E., selon le Traité 259

CHAPITRE II
LA T.V.A. A L'ÉTRANGER

Introduction 265

Section I. — Un projet japonais de T.V.A. 268

Section II. — Le projet allemand de T.V.A. 270

Sous-Section I. — Les caractéristiques de la T.V.A. prévue par le projet 272

Sous-Section II. — La conception allemande de l'assiette réelle 276

Conclusion de la IVe Partie 278

CONCLUSION GÉNÉRALE 281

ADDENDUM. **Evolution récente de la matière traitée** 287

BIBLIOGRAPHIE 305

Imp. F. BOISSEAU, Rue du Taur, 34 - TOULOUSE (France)
Dépôt légal, 3e trimestre 1965